

REFLEXÕES CONTEMPORÂNEAS SOBRE A PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA : doutrina : jurisprudência do Superior Tribunal De Justiça

JOSÉ AUGUSTO DELGADO*

Ministro do Superior Tribunal de Justiça

Sumário:

1 - Introdução. 2 - Aspectos conceituais da prescrição e da decadência. 3 - Elementos caracterizadores da decadência. 4 - Aspectos fundamentais e constitutivos da prescrição. 5 - Elementos comuns entre a decadência e a prescrição. 6 - Elementos que diferenciam a decadência da prescrição. 7 - A decadência e a prescrição na visão de alguns doutrinadores de Direito Tributário – aspectos gerais. 8 - Enunciados jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema decadência em matéria tributária. 9 - Enunciados jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema prescrição em matéria tributária. 10 - Enunciados do STJ sobre decadência e tributária - vários aspectos. 11 - A divergência de parte da doutrina com a jurisprudência do STJ sobre a adoção do entendimento a respeito do prazo da

* Professor de Direito Público (Administrativo, Tributário e Processual Civil). Professor UFRN (aposentado). Ex-professor da Universidade Católica de Pernambuco. Sócio Honorário da Academia Brasileira de Direito Tributário. Sócio Benemérito do Instituto Nacional de Direito Público. Conselheiro Consultivo do Conselho Nacional das Instituições de Mediação e Arbitragem. Integrante do Grupo Brasileiro da Sociedade Internacional do Direito Penal Militar e Direito Humanitário. Sócio Honorário do Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos.

decadência tributária (cinco mais cinco). 12
– Conclusões.

1. Introdução

O tema prescrição e decadência em matéria tributária tem sido motivo de intensas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais. A revisitação do mesmo, embora sem qualquer pretensão de inovar, incentiva meditação aprofundada sobre determinadas posições divergentes assumidas tanto pela doutrina, como pela jurisprudência, que determinam instabilidade no entendimento conceitual dos vários aspectos que cercam tais institutos no âmbito do ordenamento jurídico.

Compreendemos como fator de aperfeiçoamento da ciência jurídica tributária a intensidade de propostas doutrinárias e jurisprudenciais sobre a aplicação da prescrição e da decadência no campo da relação jurídica tributária. Os referidos pronunciamentos, mesmo em momentos de discrepância e quando convergentes, são substanciosos elementos que contribuem para a busca de um ideal determinador de uma interpretação uniforme, o que, se um dia alcançada, de muito facilitará a tarefa de se entenderem e de se aplicarem as normas jurídicas que incidem sobre tais formas de extinguir o direito de ação e o direito propriamente dito da imposição fiscal.

No contexto supra definido, há desafios a serem enfrentados que desembocam em soluções reclamadas pela atual ordem jurídica contemporânea, onde ressalta, especialmente, a celeridade na entrega da prestação jurisdicional, sem prejuízo da segurança com que ela deve ser constituída. Para ser atingida a consumação de tal meta há necessidade de vários elementos serem explorados, situando-se entre eles o de se buscar uniformização de entendimento sobre aspectos jurídicos fundamentais de qualquer ramo do direito, tanto no âmbito da doutrina, como no da jurisprudência, por facilitar a aplicação das normas que os regem, evitando perda de tempo em investigações a respeito.

Sabemos que é desafiador para os estudiosos do direito o estabelecimento de soluções harmoniosas sobre determinados conceitos jurídicos. Ocorre que, no início deste Século XXI, há um panorama globalizante envolvido por mudanças onde o tempo passou a ser considerado uma preciosa matéria-prima a não ser desperdiçada e para o qual a Ciência Jurídica há de se voltar para enfrentar as dificuldades até então por ele causado para as soluções da demanda.

Entendo oportuno registrar pensamento construído por Renato Ferrari, em sua obra intitulada *Em Busca da Paz Tributária - Fundamentos e Projeto de Reforma do Sistema Tributário Nacional*, quando, após defender ser necessário o estabelecimento de um estado de direito positivo capaz de solucionar ou propiciar a solução dos problemas e das carências sociais, afirma que:

Neste contexto, o sistema tributário apresenta deformidades de deletérias consequências, ferindo a estabilidade e o desenvolvimento nacionais e deteriorando as relações entre o setor público e o setor privado.

Embora há muito o problema desafie o Poder Público, não se lhe deu ainda a solução que o povo reclama; além de necessária no mundo hodierno de caráter globalizante e arduamente competitivo. Globalização que é preciso cuidar sob o imperativo da preservação das nossas identidades.

Para tanto, é mister proceder à reformulação do atual sistema, que se traduza em organicidade e disciplina novas, tendo em vista as realidades presentes. Sem embargo da prudência de evitar rupturas bruscas do princípio da continuidade, serão inócuas e podem ser nocivas meras alterações parciais. Aliás, o País está desenvolvido o bastante para admitir uma legislação de retalhos e remendos e reclama organicidade.

Sobre a questão, os estudos podem se considerar, se não exauridos, de todo suficientes, exigindo que não mais se invista a preciosa matéria-prima, que é o tempo, em novas testilhas, não pela idéia obscurantista da imobilidade do pensamento humano, que é contínuo e deve ser ascendente, mas pela urgência de superar uma situação complicante do desenvolvimento brasileiro.

A seguir, o mesmo autor defende:

É vastíssimo o complexo de escritos e propostas já apresentados. Se muitas vezes discrepantes ou antagônicas entre si, deve procurar-se a compatibilização geral. Mostra a filosofia o casamento dos opostos e divergentes, pelas lições que vêm desde Heráclito, de Éfeso, pregador da harmonia da vida como resultante da conjugação dos contrários, fazendo-se a natureza da congregação do macho e da fêmea; a pintura, da justaposição de tons claros e escuros; a música, da composição de sons graves e agudos; a gramática, da união de vogais e consoantes. Entendimento que Hegel revigorou pelo conceito de dialética como conciliação dos contrários nas coisas e no espírito, formando as fases da tese, que afirma; da antítese, que nega; e da síntese, que concilia. Longe da senda do maniqueísmo pregado por Mani, no mundo que não é regido pelo absolutismo do bem e do mal, há de alcançar-se a harmonia que Aristóteles já proclamava ser universal. Trata-se não de estacionar no conservantismo imobilista, mas de caminhar pelo progressivo realizador, com o devido equilíbrio.¹

As idéias acima sublimadas aplicam-se aos estudos desenvolvidos sobre a prescrição e a decadência em matéria tributária. Há necessidade de, sem prejuízo da busca de aperfeiçoar as suas estruturas, ser encontrada uma conciliação entre as diferenciadas manifestações sobre a sua atuação na relação jurídica tributária, especialmente, quanto aos seus efeitos e eficácia. Os estudos sobre o tema devem acontecer sob a influência de novas idéias que aproximem os objetivos do direito processual ao aplicar o direito material com os valores perseguidos pela cidadania no concernente aos aspectos da solução dos litígios quando são entregues ao Poder Judiciário para decisão.

O assunto em destaque, embora examinado, de modo aprofundado, pela doutrina brasileira e pelas decisões dos Tribunais, continua a despertar o interesse dos estudiosos pelo patamar divergente que tem alcançado nas conclusões firmadas a seu respeito. Urge, portanto, superar os conflitos detectados entre a aplicação da lei e os fatos que a ela são submetidos, adotando-se técnicas de interpretação

¹ FERRARI, Renato. *Em Busca da Paz Tributária: Fundamentos e Projeto de Reforma do Sistema Tributário Nacional*. São Paulo, 1996, p. 10-11.

vinculada a um determinado modelo de ponderação aliado a um sistema de proporcionalidade e justiça.

Identifica-se, outrossim, ao estabelecer-se uma visão sistêmica sobre o tema, um estado de contrastes entre posições assumidas por determinadas correntes que visualizam, na era contemporânea, o direito tributário como possuindo regras de valorização da cidadania, destacando, essencialmente, os princípios da igualdade e da legalidade, e outras que o tem como via adequada para o Estado, com a imposição do tributo, atender aos fins específicos determinados na Constituição Federal e concretizar a política administrativa estabelecida em seu programa governamental.

Por qualquer ângulo escolhido para o estudo dos fenômenos tributários decorrentes da prescrição e da decadência, há do intérprete e do aplicador do Direito conscientizar-se de que as normas positivas que compõem o ordenamento jurídico de uma Nação devem ser entendidas de acordo com a influência dos aspectos históricos que a cidadania está vivenciando no momento em que elas atuam.

É atual, ao nosso entender, a manifestação de Antônio Manuel Hespanha, em 1993, quando registrou no seu livro "Justiça e Litigiosidade: História e Perspectiva" que:

Se olharmos desmitificadamente o fenômeno legislativo dos nossos dias, a primeira constatação é a de que a lei serve funções muito diversas, algumas das quais nada têm a ver com as clássicas funções regulativas. Muito freqüentemente a lei é utilizada para enunciar de forma solene e propagandística as intenções do poder, um pouco independentemente de tais intenções serem realmente praticáveis ou de o poder tencionar levá-las a prática. Este 'uso simbólico' da lei não é, evidentemente, de hoje, mas verifica-se muito mais freqüentemente na atualidade, tanto nos regimes autoritários, como nos democráticos-parlamentares. Nos primeiros, a estatuição legal de certos princípios (por exemplo, a garantia dos direitos individuais) constitui a cobertura, interna e externa da sua violação prática. Nos segundos o valor simbólico da lei é diversamente utilizado: serve para proclamar intenções que

se sabe de antemão não se poderem levar a cabo, para anunciar solenemente intenções e captar votos para satisfazer clientelas ou gerir combinações políticas. Em qualquer dos casos, a lei funciona, aqui, não como um mecanismo diretamente 'regulativo', mas como um instrumento 'persuasivo' ou simbólico, afetando o nosso comportamento, não tanto pela ameaça de sanções, como pela carga 'simbólica' de que é portadora. A forma 'lei' sofreu uma mutação funcional, tornando-se num substituto do programa eleitoral ou de governo ou da plataforma política.....Sob a capa da lei, está a fazer-se outra coisa, que é entendida doutra forma.²

Essa é a questão que está a atormentar os juristas da atualidade em face da realidade que se lhes apresenta. É precária a relação entre fisco e contribuinte na atualidade vivenciada pelo Estado brasileiro. Não há contabilidade. Os componentes do Fisco buscam, por qualquer forma, encontrar meios para o equilíbrio das finanças do Estado, esquecendo-se de que o Direito possui destinação específica que é a de proteger o homem e garantir a coexistências dos valores que o dignificam, pelo que a subalternidade a quaisquer outros interesses não deve prevalecer. Não é sem sentido que a Constituição Federal impõe, como princípio absoluto e maior, em seu artigo 1º, que a

República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

A valorização da cidadania e da dignidade humana são princípios que se ligam diretamente ao Direito Tributário. Este, por ser um Direito de imposição, de exigência, que atua diretamente pela força estatal, não pode deixar de considerar que ultrapassa as suas fronteiras quando a carga tributária imposta excede limites que atentam para a consecução do homem ter uma cidadania capaz de preencher as suas

² HESPANHA, Antônio Manuel. *Justiça e Litigiosidade*: História e Perspectiva. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

necessidades vitais e a dignidade da sua pessoa consagradas em todos os níveis desenvolvidos pelo estamento social.

A interpretação do Direito Tributário evolui na quadra atual para não se limitar a explicar o que ele é, mas, sim, para completar o que ele tem de insuficiente no tocante a garantir a aplicação dos princípios da igualdade, da legalidade e do respeito ao homem em toda a sua estrutura social.³ Surge, assim, um panorama hermenêutico acessível a adoção de um sistema regido pela fluidez e flexibilidade, já adotado pelo Tribunal Constitucional da Espanha.⁴

O que pretendemos afirmar e defender com as explanações supra mencionadas é a necessidade de, sem se fugir da busca do aperfeiçoamento jurídico das entidades que compõem o Direito Tributário, ser encontrada uma forma de conciliar os conceitos e conclusões emitidos pela doutrina com os adotados pela jurisprudência, para que a relevância da harmonia na aplicação da norma jurídica seja motivo de segurança para o cidadão contribuinte.

O alcance de um patamar de tal nível, no círculo da aplicação do Direito, envolve a valorização que há de ser dada aos princípios em confronto com as regras jurídicas.

³ É de ser lembrado, no particular, trecho escrito por Antônio M. Hespanha (*Panorama Histórico da Cultura Jurídica Européia*. Lisboa, 1997, p. 21-22): "Uma última estratégia legitimadora nos usos da história do direito....O que nesta está em jogo já não é legitimação direta do direito, mas a da corporação dos juristas que o suportam, nomeadamente dos juristas acadêmicos. Na verdade, os juristas têm uma intervenção diária na adjudicação social de faculdades ou de bens. Isto confere-lhes um papel central na política quotidiana, com o inerente preço de uma exposição permanente à crítica social.... Uma forma de fazer isto é apresentar o veredicto jurídico como uma opção dos conflitos sociais subjacentes. Esta neutralização política da decisão jurídica tornar-se-á mais fácil ao se construir uma imagem dos juristas como acadêmicos distintos e neutrais, cujas preocupações são meramente teóricas, abstratas e eruditas. Uma história jurídica formalista, erudita, alheia às questões sociais, políticas e ideológicas e apenas ocupadas de eras remotas, promove seguramente uma imagem das Faculdades de Direito como templos da ciência onde seriam formadas tais criaturas incorpóreas."

⁴ A notícia de uma interpretação dotada de maior fluidez e flexibilidade de normas constitucionais adotada pelo Tribunal Constitucional da Espanha é dada por Antônio Enrique Perez Luño (In: *Derechos Humanos y Constitucionalismo en la Actualidad Continuidade o Cambio de Paradigma? Derechos Humanos y Constitucionalismo Ante el Tercer Milenio*. Madrid: Marcial Pons, 1996).

É sempre conveniente lembrar, como o fez Daniel Sarmento,⁵ com base em lição de Celso Antônio Bandeira de Melo e Karl Larenz, a distinção existente entre Princípios e Regras Jurídicas. O mencionado autor descreveu a referida distinção do modo seguinte:

Conforme a doutrina mais autorizada, as normas jurídicas que compõem o ordenamento positivo podem assumir duas configurações básicas: regras (ou disposições) e princípios.

Os princípios, na acepção clássica, constituem os mandamentos nucleares do sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre diferentes normas e servindo de balizamento para a interpretação e integração de todo o setor do ordenamento em que radicam.⁶ Revestem-se de um grau de generalidade e de abstração superior ao das regras, sendo, por consequência, menor a determinabilidade do seu raio de aplicação. Ademais, os princípios possuem um matriz axiológico mais acentuado do que as regras desvelando mais nitidamente os valores jurídicos e políticos que condensam.

Os princípios assumem no ordenamento múltiplas funções: por um lado, operam como alicerces do sistema jurídico, cimentando as suas diferentes partes e fornecendo a pauta de valores nas quais o intérprete deve se basear para solução das questões mais controvertidas (função hermenêutica); por outro, na ausência de regras cuidando da hipótese, os princípios podem também exercer a função de normas de conduta, regulando imediatamente o comportamento dos seus destinatários (função regulativa).⁷ Segundo Canotilho, eles também 'podem desempenhar uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito.⁸

Não pode ser fixado, no trato da decadência e da prescrição em matéria tributária, um entendimento que fuja da filosofia adotada pelo

⁵ Daniel Sarmento - Procurador da República no Rio de Janeiro. Mestrando em Direito Público - UERJ. Autor do trabalho intitulado "Os Princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens" (TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Renovar, 1999, p. 50-51).

⁶ O autor, em nota de rodapé, registra: Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 299-300.

⁷ O autor registra, em nota de rodapé: "Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 577 et seq."

⁸ O autor cita Canotilho, registrando, em nota de rodapé: *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1992, p. 173.

ordenamento jurídico brasileiro, com base na vontade posta na Carta Magna, sem se conceber o alcance e eficácia do princípio da igualdade em tal campo, como destacado por José Souto Maior Borges, do modo que transcrevo:

3.1 A isonomia não corresponde a um princípio constitucional qualquer. Destacamo-lo em conferência de abertura do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo (A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988. *RDT*, 64/8 a 19). A isonomia, mais precisamente a legalidade isonômica, é o protoprincípio, o mais originário e condicionante dos princípios constitucionais, porquanto dele dependem todos os demais para sua eficácia. E que sem ele decerto a perderiam.

3.2 Deveras: a isonomia está no preâmbulo da Constituição Federal, ao lado da justiça, da qual ela é manifestação jurídico-positiva e nos objetivos fundamentais da federação brasileira (art. 3º, III). Adentra-se no elenco dos direitos e garantias individuais (art. 5º, *caput* e itens I e II). No interrelacionamento entre as pessoas constitucionais (União, Estados, DF e Municípios). No campo das relações tributárias (art. 150, I e II) em geral e particularmente na concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio sócio econômico inter-regional (art. 151, I, *in fine*, art. 165, §7º) e, no âmbito das relações empresariais pela livre concorrência, como um princípio geral da ordem econômica (art. 170, IV). Está, ainda esse superprincípio no programa nacional de redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII), etc. De sorte que poder-se-á concluir sinteticamente: a isonomia não está apenas na Constituição Federal, ela é própria Constituição Federal, com a qual chega a confundir-se. A Constituição Federal de 1988 é uma condensação da isonomia. Nenhum dos setenta e sete itens em que se desdobra o art., 5º da CF — inclusive o seu item XXXVI (coisa julgada) — prescinde da isonomia como um condicionante de conteúdo e eficácia.

3.3 Chega a ser chocante portanto venha a ser esse princípio pretensamente reduzido a uma quinquilharia da qual é possível sem mais descartar-se o intérprete e aplicador da Constituição Federal, com o invocar-se sem pertinência voto antigo do Min. Castro Nunes, como se ele tivesse o condão de afastar qualquer controvérsia relativa à quebra da isonomia na hipótese de ficarem as empresas-partes no julgado à margem do dever de contribuir para a seguridade social: 'Não importa que haja julgados anteriores em outras espécies sufragando entendimento diverso, aliás

com o meu voto. Nem impressiona o argumento de que o caso julgado fere a regra da igualdade tributária, por isso que, em qualquer matéria, essa igualdade de tratamento, fiscal ou não, é uma consequência necessária da intervenção do Judiciário, que só age por provocação da parte e não decide senão em espécie'.

Animado pelas reflexões acima assentadas, ousamos revisitar o tema prescrição e decadência em matéria tributária, enfrentando a complexidade com que ele se apresenta na doutrina e na jurisprudência da atualidade, em face de muitas divergências plantadas.

2. Aspectos conceituais da prescrição e da decadência

O exame dos debates instaurados ao curso dos anos sobre o conceito de decadência e de prescrição há de ser feito com vinculação ao fundamento visado por tais entidades que é de, pela produtividade dos efeitos da sua eficácia e da sua efetividade, ser alcançada a paz social, haja vista não permitir a ciência jurídica que o litígio permaneça indefinidamente sem solução.

A doutrina, ao analisá-las, com base na mensagem expressada pelo CTN, arts. 173 e 174,⁹ considera-as como modalidades de extinção do crédito tributário.

⁹ Decadência - "Art. 173, CTN: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Prescrição - "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

A análise desses institutos é feita pela doutrina e pela jurisprudência com especial apego às complexidades que os envolvem, especialmente, depois de 1966, quando o CTN entrou em vigor.

Vittorio Cassone, em sua obra *Direito Tributário*, chama a atenção para as atuais dificuldades determinadas para a aplicação dos prazos decadenciais e prescricionais no âmbito do Direito Tributário, em razão de não serem fixados, em leis ordinárias, de acordo com o estabelecido pelo CTN.¹⁰

O mesmo autor observa, contudo, que a decadência e a prescrição devem ser tratadas pelas regras do CTN, diploma legal recepcionado como lei complementar no âmbito do ordenamento jurídico tributário, pelo que leis ordinárias não podem regulá-las.

A razão de mencionar prazos diferentes para a consumação da decadência e da prescrição contidos em legislação ordinária está ligada quando o tratamento é referente às contribuições previdenciárias e às exações que não têm natureza tributária, como por exemplo, o FGTS.

A conceituação de decadência e de prescrição tem recebido da doutrina as manifestações que passo a registrar:

Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os atos jurídicos sujeitados a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou

¹⁰ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, p. 174-175: "Decadência e prescrição são modalidades de extinção do crédito tributário muito debatidas na Doutrina e na Jurisprudência, por apresentarem, ao longo do tempo, principalmente a partir do CTN de 1966 e da CF de 1967/69, muita complexidade, à medida que várias leis ordinárias têm estabelecido prazos diferentes dos assinalados pelo CTN, além da EC n. 8/77 ter sido editada com a finalidade de excluir as contribuições parafiscais do capítulo do 'Sistema Tributário Nacional', transferindo-as para o art. 43, X, embora voltando a esse capítulo na CF de 1988."

decadência). Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação.¹¹

Vittorio Cassone:

Decadência é a perda de um direito em consequência de seu titular não tê-lo exercido durante determinado período. O prazo corre sem solução de continuidade: inexistente interrupção ou suspensão. Prescrição é a perda da ação atribuída a um direito e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não uso dela, durante determinado espaço de tempo.¹²

Carlos Valder do Nascimento:

A decadência é decaimento de um direito, é o instituto que dá causa a extinção da obrigação, visando a não permitir à Fazenda Pública que eternize o direito de constituir o crédito tributário." ... "É interessante assinalar que a prescrição é causa extintiva da ação e do crédito tributário, atingindo, assim, não só o direito de ação como o próprio direito. É a inteligência dos arts. 156, V e 174 do Código Tributário Nacional.¹³

Observe-se que o entendimento do autor supramencionado sobre os efeitos da prescrição tem um alcance maior do que os anteriormente mencionados, em face de defender que, por tal instituto, há extinção da ação e do próprio direito que a sustentava. Segue linha de pensamento defendida por Hugo de Brito Machado, conforme cita e cujo teor transcrevo:

Se a prescrição atinge apenas a ação para a cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitivamente constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito DERZI, Misabel

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 719-720.

¹² CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, p. 175.

¹³ NASCIMENTO, Carlos Valer do. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 451-453. Obra coletiva, comentando os arts. 173 e 174, do CTN.

Abreu Machado. Notas de atualização. BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 909.tributário, tal recusa obviamente não se justifica.¹⁴

Misabel Abreu Machado Derzi:

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: a inércia do titular do direito; o decurso de certo prazo, legalmente previsto.¹⁵

Do mesmo modo como o fez Carlos Valder do Nascimento, a referida autora considerou a prescrição, também, como forma de fulminar o direito do crédito tributário ser exigido.

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr, comentando o art. 173, do CTN:

O dispositivo em tela corresponde à regra geral sobre o instituto da decadência no direito tributário. Assim, a decadência ocorre quando o fisco não constitui, no prazo legal, o crédito tributário pelo lançamento, implicando, portanto, na extinção deste direito e, em consequência, impedindo que o Estado exerça seu poder de tributar. Na realidade, o legislador contempla uma hipótese curiosa porque diz que a decadência extingue o crédito tributário (CTN, art. 156, V), que, na verdade, não nasceu, já que não ocorreu o lançamento.

Mais adiante, o autor esclarece:

A decadência não se confunde com a prescrição, embora se assemelhem num único ponto: os dois institutos têm o mesmo fundamento, que se traduz pela inércia do titular de um direito em exercitá-lo por um espaço de tempo determinado em lei, pelo que o Direito não mais permite o seu exercício visando a maior estabilidade das relações jurídicas. As distinções são, no entanto, nítidas, pois enquanto a decadência atinge o direito em si mesmo, a

¹⁴ O autor, em nota de rodapé de n. 73, às fls. 453, registra: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 139.

¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 909.

prescrição pode ter seu prazo interrompido ou suspenso pela prática de determinados atos.¹⁶

Eurico Marcos Diniz de Santi trata a decadência e a prescrição com detalhes significativos para a compreensão dos seus efeitos. Doutrina a respeito que:

Decadência, ensina Caio Mário da Silva Pereira, 'é o perecimento do direito, em razão do seu não-exercício em um prazo predeterminado.' A decadência é prescrita em norma jurídica. Toda norma apresenta estrutura hipotético-condicional. Decadência é a norma jurídica que tem como suposto o não-exercício de direito em um determinado lapso temporal (hipótese), e como consequência a extinção desse respectivo direito (tese). Dado o fato jurídico do não-exercício de dado direito no prazo de 5 anos, então, deve ser a extinção deste direito. No tocante à matéria sob enfoque, três são as formas em que a decadência pode operar: (i) sobre o direito subjetivo material do Fisco que diz respeito à 'relação jurídica tributária efectual' a qual surge da ocorrência do fato jurídico tributário; (ii) sobre o direito subjetivo do Fisco (art. 142) realizar o 'ato-norma administrativo de formalização do crédito tributário; (iii) sobre o direito subjetivo do Fisco constituir novo ato-norma de lançamento a partir do fato jurídico delineado pela decisão anulatória do lançamento anteriormente efetuado (art. 176, II).

Sobre prescrição o autor em destaque afirma:

A decadência incide sobre o direito consubstanciado na norma primária dispositiva. A prescrição, diversamente, incide sobre o interesse de agir fundante de outra pretensão: a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma privada. A primeira incide sobre norma de direito substantivo; a segunda, sobre norma de direito adjetivo.¹⁷

José Carlos de Souza Costa Neves, após considerar que para o estudo da decadência tributária torna-se importante distinguir-se os três tipos de lançamento tributário (o lançamento direto (art. 147, CTN), o por

¹⁶ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 13. ed. Renovar, 1999, p. 603-604.

¹⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi, mestre em Direito Tributário, Professor de Direito Tributário no curso de pós-graduação da PUC-SP (lato sensu) e de Filosofia do Direito no curso de graduação da mesma faculdade, in *Lançamento Tributário* (Max Limonad, 1996, p. 185-187).

declaração (art. 149, CTN) e o por homologação (art. 150, CTN), expõe o seu conceito sobre tal entidade:

Decadência - Consiste na perda do direito à constituição formal do crédito tributário, por decurso de prazo, através do lançamento tributário. Ocorrida a decadência, não terá mais o fisco direito de exigir o seu crédito. A decadência sanciona a inércia do fisco, manifestada por cinco anos, prazo que vale tanto para os tributos de lançamento por homologação como para os de lançamento por declaração, ou ainda os de lançamento de ofício, conforme o enunciado dos arts. 150, § 4º, e 173, ambos do CTN.

Sobre prescrição, o mesmo autor considerou que

Consiste na perda do direito, por decurso de prazo, à ação judicial para a cobrança do crédito tributário — a 'ação de execução'. Ocorrida a prescrição, não terá o fisco direito à exeqüibilidade. Assim, enquanto a decadência interfere com a 'exigibilidade do crédito tributário, a prescrição afeta a 'exeqüibilidade' desse crédito.¹⁸

Antônio de Pádua Ribeiro:

O Código Tributário Nacional adotou, entre nós, tradicional e consagrada distinção entre dois institutos extintivos de direitos: a decadência e a prescrição. O primeiro ligado ao direito de constituir o crédito tributário; e o outro, à ação para cobrá-lo. 'A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; ao passo que a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida, ensina Câmara Leal, para, em seguida, assim definir a decadência:¹⁹ 'É a extinção do direito pela inércia do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado. 'O Professor Agnelo Amorim Filho mostrou, com excepcional clarividência, a íntima relação existente entre o instituto da decadência e a categoria dos denominados 'direitos potestativos', a que se referiu Chiovenda. Os direitos potestativos compreendem 'aqueles poderes que a lei confere a determinadas pessoas de influírem, com uma declaração de vontade, sobre situações

¹⁸ NEVES, José Carlos de Souza Costa. *Decadência e Prescrição*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Edições CejuP, Centro de Estudos de Extensão Universitária 1993 v. 1, p. 220-221.

¹⁹ O autor registra, em nota de n. 1, que a citação de Câmara Leal foi extraída da obra de sua autoria *Da Prescrição e da Decadência* (São Paulo: Saraiva, 1939, p. 123).

jurídicas de outras, sem o concurso da vontade destas'.²⁰ Tal declaração de vontade tende à 'produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A sujeição é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dele'. O exercício dos direitos potestativos, segundo se depreende, 'afeta a esfera jurídica de terceiros, criando para esses um estado de sujeição, em qualquer contribuição da sua vontade, ou mesmo contra a sua vontade'. Portanto, a simples possibilidade do exercício de tais direitos pode gerar, em muitos casos, intranquilidade, de intensidade variável, para esses terceiros, concorrendo a falta de seu exercício, de forma acentuada, para perturbar a paz social. Diante desse contexto, ou seja, tendo em conta a inquietação, menor ou maior, que a possibilidade de exercício dos direitos potestativos pode ensejar, o legislador, às vezes, estipula prazo para o seu exercício; em outras ocasiões, por considerar desnecessária a fixação de prazo, deixa que prevaleça o princípio geral da inesgotabilidade ou perpetuidade ('os direitos não se extinguem pelo não uso': investigação de paternidade, por exemplo). Quando a lei fixa prazo para o exercício dos direitos potestativos, tem em vista, em primeiro lugar, a extinção do direito e não a extinção da ação. 'Esta também se extingue, mas por via indireta, como consequência da extinção do direito'. Decorre da exposição que o direito de lançar apresenta índole potestativa, ou seja, é exercido e atua, em princípio, 'mediante simples declarações de vontade do seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais e, em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição. De salientar que, no caso da Administração Pública, a manifestação de vontade é exteriorizada através dos seus órgãos, pois é através deles que 'pensa, conhece e quer', na expressão de Marcelo Caetano. Apresentando o direito de lançar índole potestativa, e sendo óbvia a inquietação que a possibilidade do seu exercício acarreta para os contribuintes, o legislador houve por bem fixar o prazo para o seu exercício, que, em regra, é quinquenal.

Bernardo Ribeiro de Moraes:

Outra causa extintiva do crédito tributário é a decadência (CTN, art. 156, inciso V). Alguns autores, como Fábio Fanucchi, afirmam que a decadência não extingue o crédito tributário, uma vez que ela se dirige apenas contra o ato do

²⁰ Idem, em nota de rodapé de n. 2, que a citação foi extraída do artigo "Critério Científico para Distinguir a Prescrição da Decadência, de autoria do Prof. Agnelo Amorim Filho (*Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Ceará*, v. XIV, 1960, p. 307).

lançamento. Antes do lançamento tributário, só pode ocorrer a decadência, isto é, a perda do direito de constituir o crédito tributário; depois, somente a prescrição. Em consequência, a decadência é uma das causas de exclusão do crédito tributário e nunca de sua extinção. Caso contrário, a decadência extinguiria o que ainda não existe (o crédito tributário). Em relação ao ponto levantado por Fábio Fanucchi, devemos esclarecer que a decadência, de fato, é do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Tal fato não é outra coisa do que formalizar o crédito tributário, existente na obrigação tributária. Daí ser dito que a decadência constitui uma das causas de extinção do crédito tributário.

Sobre a prescrição, Bernardo Ribeiro de Moraes escreveu:

Nos dias de hoje, a prescrição tem por fundamento a necessidade da certeza e estabilidade das relações jurídicas, bem como o respeito às situações adquiridas ou o 'respeito às situações desenvolvidas e consolidadas no tempo' (Clóvis Beviláqua) Conforme se verifica, a prescrição consiste na 'perda da ação atribuída a um direito, a de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso dela, durante um determinado espaço de tempo', conforme assevera Washington de Barros Monteiro.²¹

Os registros conceituais acima feitos demonstram que ainda repousam posições indefinidas sobre a compreensão das entidades sob enfoque. Uma corrente, conforme demonstrado, aceita a decadência como simples forma de extinção do direito subjetivo da parte, por não ter sido exercido no tempo devido, considerando-a como sendo elemento de direito material. Outra corrente, defende ser a decadência originada do exercício de um direito potestativo não exercido. Sobre a prescrição, formou-se ala no sentido de que ela, apenas, extingue o direito de ação, pelo decurso do tempo, sendo, portanto, categoria de direito formal; outros entendem que a prescrição atinge não só o direito de ação, mas, também, o próprio direito. Por último, registre-se a posição de Fábio Fanucchi compreendendo que a decadência não é forma de extinção do crédito tributário, porém, de exclusão.

²¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Forense, 1997, v. 2, p. 461 et seq.

Todos os autores são unânimes, apenas, nos propósitos filosóficos da decadência e da prescrição: a de estabelecer a paz social, após determinado decurso de tempo, pela inércia do titular do direito conflitado.

O Código Civil de 2002, de modo didático, bem separou os efeitos da prescrição e da decadência, ordenando, definitivamente, em campo legal, o trato do assunto.

A prescrição está conceituada no art. 189, ao dispor:

Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

Basta, portanto, que o direito seja violado para que ocorra o nascimento do prazo prescricional para o exercício da pretensão, isto é, o nascimento do prazo para que seja exercido, em juízo, o prazo para ser perseguida a prestação jurisdicional.

Relembre-se que Orlando Gomes proclama, em sua obra *Introdução ao Direito Civil*, 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 496, que

a prescrição é o modo pelo qual um direito se extingue em virtude da inércia, durante um certo lapso de tempo, do seu titular, que, em consequência, fica sem ação para assegurá-lo.

É, não resta dúvida de qualquer espécie, uma extinção do direito de ação que projeta um panorama em não mais se poder valer o direito possuído.

No direito alemão a prescrição é tida como sendo a extinção da pretensão não exercida no prazo legal. Os italianos a conceberam, contudo, como sendo a extinção do direito por falta de exercício do titular durante o tempo determinado pela lei. Há, portanto, diferença de visão conceitual.

O nosso ordenamento jurídico optou, como pode se verificar da redação do Código Civil, pelo sistema alemão, consagrando a idéia de que a prescrição é causa extintiva da ação por não ter sido exercida no prazo legal.

Em suma, para haver prescrição, conforme anota Humberto Theodoro Júnior, em sua obra *Comentários ao Novo Código Civil* (Forense, v. III, t. II, p. 154) é necessário que:

- a) exista o direito material da parte a uma prestação a ser cumprida, a seu tempo, por meio de ação ou omissão do devedor;
- b) ocorra a violação desse direito material por parte do obrigado, configurando o inadimplemento da prestação devida;
- c) surja, então, a pretensão, como consequência da violação do direito subjetivo, isto é, nasça o poder de exigir a prestação pelas vias judiciais; e, finalmente;
- d) se verifique a inércia do titular da pretensão em fazê-la exercitar durante o prazo extintivo fixado em lei.

Deve ser fixado, em face de tudo que foi exposto, que não é o direito que prescreve. É o direito de fazer atuar a pretensão, a forma de buscar em juízo o que o cidadão entende lhe pertencer.

O fenômeno da decadência foi, atualmente, explicado pela Comissão Revisora do Projeto do Novo Código Civil, do modo seguinte:

Ocorre a decadência quando um direito potestativo não é exercido, extrajudicialmente ou judicialmente (nos casos em que a lei — como sucede em matéria de anulação, desquite, etc. — exige que o direito de anular, o direito de desquitar-se só possa ser exercido em Juízo, ao contrário, por exemplo, do direito de resgate, na retrovenda, que se exerce extrajudicialmente), dentro do prazo para exercê-lo, o que prova a decadência do direito potestativo. Esta explicação foi proclamada por Moreira Alves, em seu livro *A Parte Geral do Projeto de Código Civil Brasileiro* (São Paulo: Saraiva, 1986, p. 155).

De modo muito claro, o Código Civil do Peru (de 1984) explicita: "La prescripción extingue la acción pero no el derecho mismo" (art. 1.989). "La caducidade extingue el derecho y la acción correspondiente" (art. 2.003).

Humberto Teodoro Júnior (op. cit., p. 350-351) adotando pensamento de Agnelo Amorim Filho, afirma que a diferenciação entre a prescrição e a decadência pode ser demonstrada por via do quadro seguinte:

1. Estão sujeitas à prescrição todas as ações condenatórias e somente elas.
2. Estão sujeitas à decadência (indiretamente, isto é, em virtude da decadência do direito a que correspondem) as ações constitutivas que têm prazo especial de exercício fixado em lei.
3. São perpétuas (imprescritíveis): a) as ações constitutivas que não têm prazo especial de exercício fixado em lei; b) todas as ações declaratórias.

Sendo o Direito Tributário um direito de superposição, a ele se aplica, atualmente, toda a estrutura definida pelo Novo Código Civil sobre prescrição e decadência, salvo naquilo que ele próprio tenha modificado, como por exemplo, os prazos que define.

3. Elementos caracterizadores da decadência²²

Examinamos, neste tópico, os elementos caracterizados da decadência, tendo como centro das nossas atenções os fenômenos do Direito Tributário.

²² Alguns autores, entre eles Fábio Fanucchi (*Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Ed. Resenha Tributária – Co-edição) afirmam que a expressão do art. 156. V, do CTN,... extintiva do crédito tributário não é técnica. Defendem que não se pode extinguir o que não existe, no caso, o crédito tributário inexistente por não ter sido constituído pelo lançamento. A decadência é impeditiva da constituição do crédito e não do lançamento, segundo essa corrente. Assim, o legislador deveria ter dito que a decadência seria causa de exclusão do crédito tributário.

Cinco planos podem ser estabelecidos para a definição dos elementos caracterizadores da decadência:

- é uma forma extintiva de direito material, isto é, de direito subjetivo devidamente constituído;

- o início da contagem do seu prazo começa a correr desde o instante em que o direito nasce, produz efeitos e alcançando a todos sem exceção, sem sujeitar-se o curso de tal prazo a fenômenos de suspensão ou de interrupção;

- a sua consumação está vinculada a uma situação fática: a existência de um direito que, embora nascido e presente no mundo jurídico, nunca foi exercido, concretizado, materializado;

- o seu reconhecimento pelo Poder Judiciário, a declaração de sua existência com eficácia e efetividade, independe da alegação da parte interessada, haja vista ser forma coercitiva de fazer desaparecer a relação jurídica de direito material por decurso do tempo;²³

- a sua força extintiva impera nas relações exclusivamente reguladas pelo direito material, sem qualquer expansão para os limites do direito processual.

No campo do Direito Tributário, como em qualquer outro ramo do direito, a definição do prazo decadencial há de ser feita com absoluta segurança.

No trato do assunto, Sacha Calmon Navarro Coelho fixou quatro pontos de partida para a contagem dos cinco anos determinadores da caracterização do decaimento do direito de crédito da Fazenda Pública, em decorrência da sua inércia. São eles:

²³ O Código Civil de 2002, em seu artigo 210, determina que "deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei".

A) A regra geral — ligada à anualidade do exercício fiscal — é a do art. 173, I:²⁴ o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.²⁵

A Fazenda, já em junho de 1997, expede notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito.

C) Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo — desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário — o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do §4º do art. 150, retrotranscrito. **É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo**

²⁴ O art. 173, I, do CTN: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:"

²⁵ O parágrafo único do art. 173, do CTN: "O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, devidamente comprovadas pela Fazenda Pública, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a 'lançamento por homologação', a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. A solução está conforme o sistema do CTN. O que se não pode admitir é direito patrimonial incaducável. Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível (princípio da *adio nata*). A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter ido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar...

D) Finalmente prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por vício de forma, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorrível) a decisão anulatória. Por suposto, esta decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento (autocontrole do ato administrativo do lançamento pela própria Administração). É que, se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de decadência. O crédito já estaria formalizado. O direito de crédito já estaria incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública. A

tese é fácil de provar se atentarmos para a imutabilidade do lançamento efetivado com erro de direito pela Fazenda Pública. Diz o art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ora, se por erro de direito se não permite à Fazenda Pública alterar lançamento efetivado, como admitir que possa fazê-lo, sem limite de tempo, por erro meramente formal?

O erro nunca pode beneficiar o seu autor. É princípio geral de Direito, aplicável ao Direito Tributário por expressa determinação do art. 108 do CTN, que cuida da interpretação da legislação tributária.

Ademais disso, com visão sistemática, não se pode descurar do art. 149 do mesmo CTN, parágrafo único:

A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade.²⁶ Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já terá ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar é em *anulação de lançamento* - por isso que inaproveitável - e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v.g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal).

²⁶ Código Civil de 2002 reafirmou a regra de que "salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição".

Em rigor, há aqui um tremendo equívoco, tanto que esta revisão anulatória só pode ser feita dentro do prazo decadencial (art. 149 do CTN). Como entre a anulação e a efetivação do novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, 'inventou-se' este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente. Outro há de ser feito para assegurar o direito da Fazenda ao crédito tributário. Mais um privilégio!!!"²⁷

De forma resumida, a respeito do prazo decadencial tributário, conforme as regras do nosso sistema, há de se considerar as disposições postas no quadro abaixo:

- o prazo decadencial só começa a correr do dia em que se iniciou a possibilidade de se constituir o crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória e indispensável de lançamento, conjugada com a omissão do Fisco;
- em caso de lançamento complementar, isto é, modificador do original, o prazo só começa a correr do dia em que havia a possibilidade da sua efetivação;
- o prazo decadencial começa a correr do dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se nenhuma providência foi tomada pelo Fisco;
- o prazo decadencial só começa a correr do dia em que se tornou definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

²⁷ Fábio Fanuchhi (*Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Ed. Resenha Tributária p. 350-351) afirma que havendo dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, o prazo para início da contagem do prazo decadencial é o da data do fato gerador, como ocorre no lançamento por homologação. Registre-se que, anteriormente, em outros escritos, o mesmo autor posicionou-se pelo entendimento de que a data do início do prazo decadencial era a em que a fraude fiscal fosse afastada, isto é, reconhecida como inexistente.

4. Aspectos fundamentais e constitutivos da prescrição

A análise da prescrição como entidade de Direito Tributário permite que, de forma resumida, a seu respeito, elabore-se o seguinte esquema:

- é causa extintiva da ação (há autores que afirmam ser, também, causa extintiva do direito subjetivo do Fisco exigir o crédito tributário);

- o seu prazo, em regra, começa a correr desde o momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, por nascer, nesse instante, a ação, isto é, no momento em que surge o fato gerador determinador da obrigação tributária;

- supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação adequada, haja vista o titular de tal direito não ter envidado esforços para protegê-lo e com capacidade de produzir efeitos concretos;

- a sua decretação em juízo depende de arguição da parte interessada, isto é, do titular do direito subjetivo;

- é causa extintiva de relações exclusivamente tratadas pelo direito formal, sem nenhuma repercussão direta no direito material;

- a interrupção pode ocorrer, conforme as regras do art. 174, do CTN (pela citação pessoal feita ao devedor: pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial que importe em reconhecimento do débito pelo devedor), sem possibilidade de serem somados os tempos decorridos antes e depois de qualquer causa que a determinou;²⁸

²⁸ O Código Civil de 2002, em seu artigo 202, inovou ao determinar que a interrupção da prescrição, que somente poderá ocorrer uma vez, dar-se-á: I - por despacho do juiz, mesmo incompetente, quer ordenar a citação, se o interessado a promover no prazo e na forma da lei processual; II - por protesto, nas condições do inciso antecedente; III - por

- em seu círculo há possibilidade de ocorrer a suspensão do prazo que a cerca, em face do que dispõem os arts. 155 e 172, parágrafo único do CTN, sendo que os prazos dos dois períodos (antes e depois) do termo são somados para atingir o prazo marcado em lei como prescricional;

- a prescrição é preceito de ordem pública, por ter finalidade de evitar a perpetuidade dos direitos confinados quando há desinteresse por eles de seus titulares.

5. Elementos comuns entre a decadência e a prescrição

Da investigação doutrinária e jurisprudencial sobre a prescrição e a decadência, com base nos ensinamentos dos que se dedicaram a analisá-las, especialmente, Fábio Fanucchi, em todos os seus ângulos, podemos elaborar, de forma sintética, a seguinte estrutura demonstradora dos elementos comuns presentes entre ambas:

a) de modo geral, a natureza jurídica delas não tem diferença — visam à segurança jurídica, estabilizando o direito entre as partes, afastando o conflito;

b) representam, em sua formação institucional, simples expectativas de direito;

c) a exceção do direito adquirido, em face de lei nova, com a finalidade de afastar a aplicação de seus efeitos, não pode ser alegada;

d) se ocorrer situação em que o intérprete tenha que decidir sobre a aplicação de lei nova em relação a elas, as soluções apresentadas são as seguintes:

protesto cambial; IV - pela apresentação do título de crédito em juízo de inventário ou em concurso de credores; V - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; VI - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do direito pelo devedor.

d.1) havendo alteração dos prazos de decadência ou de prescrição por lei nova e em se tratando de um fato constituído antes da vigência dessa lei nova, aplica-se a lei vigente ao tempo em que o fato consumou-se;

d.2) tratando-se de suspensão ou interrupção, em caso de lei nova modificando o quadro até então existente, ambas as leis devem ser aplicadas, cada uma regulando a suspensão ou a interrupção relativamente ao tempo decorrido sob sua vigência;

d.3) em caso da lei nova estabelecer um prazo mais curto de extinção, a regência será da norma que beneficia o devedor, isto é, a que estabelece prazo menor determinador da verificação da causa extintiva, uma vez já iniciada a contagem do prazo;

d.4) em situação contrária, isto é, quando a lei nova estabelecer prazo maior não previsto anteriormente, esse começará a correr da vigência dessa lei nova, não prejudicando o devedor.²⁹

6. Elementos que diferenciam a decadência da prescrição

Fábio Fanucchi, na obra já referida, identificou, no campo do Direito Tributário, sensíveis diferenças entre a decadência e a prescrição. Com base no estudo desenvolvido pelo referido doutrinador e com apoio em outras manifestações doutrinárias, apresentamos tais diferenças em forma esquemática.

A doutrina, em face do acima referido, identifica os seguintes traços diferenciais marcantes entre os dois institutos:

a) Quanto ao objeto que cada um visa a extinguir:

a.1) a decadência atinge direito;

²⁹ O Código Civil de 2002, em seu art. 2.028, estabelece que: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada".

a.2) a prescrição só atinge o direito de ação.

b) Quanto ao termo inicial do prazo:

b.1) na decadência marca-se pelo instante em que o direito nasce;

b.2) na prescrição só começa a correr quando o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado — só daí é que o direito passa a depender da proteção judicial da parte pela interposição da ação judicial.

c) Quanto aos pressupostos que cercam os referidos institutos:

c.1) na decadência exige-se, como pressuposto fundamental, a anterior existência de um direito que deixou de se manter pela falta do exercício da carga possuída;

c.2) na prescrição tem-se como pressuposto a existência efetiva de um direito produtor da carga efetiva possuída, porém, não reivindicado por meio da ação judicial.

d) Quanto aos reflexos dos prazos:

d.1) na decadência os prazos atingem a todos os envolvidos na relação jurídica de direito material e não sofrem solução de continuidade de qualquer espécie;

d.2) na prescrição, em determinadas situações, os prazos não correm contra algumas pessoas e estão sujeitas a causas determinantes de suspensão ou de interrupção.

e) Quanto à forma de ser declarada e reconhecida em juízo:

e.1) a decadência há de ser reconhecida pelo juiz, independentemente de ser alegada pela parte interessada, declaração de ofício;

e.2) a prescrição está vinculada, para ser declarada judicialmente, que a parte interessada alegue em processo devidamente formalizado.

f) Quanto ao tipo de relações que extinguem:

f.1) a decadência extingue a relação de direito material ou substancial, tirando-a do mundo jurídico;

f.2) a prescrição extingue, tão somente, a relação de direito processual, a relação formal, embora atinja, indiretamente, o direito material.

g) Quanto aos efeitos produzidos pelo alcance da extinção determinada:

g.1) a decadência extingue o direito, todos os seus efeitos; em consequência, não abre possibilidade de qualquer tipo de ação ser promovida para rediscutir a relação jurídica de direito material que caducou (se após ter caducado o direito, a obrigação for satisfeita, o sujeito ativo adquire o direito de reivindicar o retorno da situação jurídica ao *status quo ante*);

g.2) a prescrição, por extinguir somente o direito de ação, embora tornando sem força judicial o direito subjetivo material da parte, não o retira, de modo absoluto, do mundo jurídico (se, após prescrita a ação, a prestação for satisfeita, não há direito de repetição, ao contrário do que ocorre com a decadência).

7. A decadência e a prescrição na visão de alguns doutrinadores de Direito Tributário - aspectos gerais

O tema prescrição e decadência sempre foi desafiador para os estudiosos da Ciência Jurídica Tributária. O contato renovado com os pronunciamentos de alguns autores que cuidaram desses institutos contribui para uma visão mais ordenada e global sobre os variados

aspectos que estão presentes em tais formas de extinção do crédito tributário.

7.1 Da obra *Prescrição e Decadência no Direito Tributário*, da autoria de Edylcéia Tavares Nogueira de Paula, Ed. RT, 1984, colhi as observações que passo a registrar, de forma resumida.

Segundo a autora, no estudo da decadência e da prescrição em direito tributário, há de se considerar como relevantes os aspectos seguintes:

a) É forte a influência para a consolidação dos dois institutos em face da evolução havida do Estado liberal individualista para o Estado intervencionista da atualidade, Estado dotado de potencializados poderes políticos e administrativos provocadores de atos de intervenção que sempre resultaram em restrições aos direitos individuais.

b) Em face desse quadro de atuação estatal, a prescrição e a decadência são formas de proteção criadas pela lei para proteger a estabilização do direito subjetivo, evitando a perpetuidade do litígio.

c) No Direito Romano encontra-se a origem da decadência e da prescrição.

d) O tema em questão sempre foi desafiador para os doutrinadores da Ciência Jurídica, conforme reconhecia Geraldo Ataliba; este, por sua vez, afirmou que Moreira Alves e Mário Carlos Velloso (hoje ministros do Colendo Supremo Tribunal Federal) contribuíram, com definições jurídicas a respeito, para afastar muitas controvérsias, influenciando a construção de uma jurisprudência didática e inequívoca sobre o assunto.

e) As incoerências surgidas e ainda hoje existentes sobre a conceituação da decadência e da prescrição têm a sua origem na visão fiscalista que determinadas correntes empregam sobre as referidas

entidades, contribuindo para que elas percam a dignidade que possuem no ambiente científico jurídico.

f) Há de se louvar e se deitar aprofundamento nas valiosas contribuições doutrinárias no campo da doutrina brasileira para o aperfeiçoamento das entidades questionadas que representam as obras de José Souto Maior Borges, Paulo Barros de Carvalho e Alberto Xavier, por a terem focado, primeiramente, sob o prisma da Teoria Geral do Direito e, depois, estruturado os seus pilares com solidez nos limites do Direito Tributário.

g) Geraldo Ataliba, em momento de sua grande obra, entendeu que os preceitos do CTN sobre decadência e prescrição têm força de simples lei ordinária de caráter nacional.

h) O direito alemão, até o início da década de 1980, não fazia diferença entre decadência e prescrição. Empregava uma mesma expressão para ambas "Verjährung", que significa prescrição.

i) No direito francês os prazos de decadência e prescrição se confundem.

j) Na Itália, em face da evolução do Direito Civil, foi adotado um critério de distinção entre decadência e prescrição, passando, cada instituto, a ser disciplinado individualmente no livro consagrado à Tutela dos Direitos no Código Civil.

k) O nosso Código Civil não distingue os institutos. Arrola-os nos arts. 177 e 178, de modo indiscriminado, fixando prazos tanto para um como para o outro. (Obs. A autora referia-se ao Código Civil de 1916. O panorama do Código Civil de 2002 é diferente. Prescrição e decadência são tratadas como entidades autônomas, conforme prevêm os arts. 189 a 206 (sobre prescrição) e 207 a 211 (sobre decadência).

7.2 José Souto Maior Borges, em sua clássica obra *Lançamento Tributário* (Forense, 1981) contribui, com os ensinamentos expostos, para fortalecer os efeitos da decadência e da prescrição no âmbito do Direito Tributário, enriquecendo a doutrina com as soluções propostas. Destacamos, do que escreveu, alguns aspectos que assumem importância, o que faço também de forma resumida. No entendimento do autor:

a) O art. 149 do CTN e o seu parágrafo único, ao estabelecer conjuntamente hipóteses de cabimento do lançamento *ex officio* e de sua revisão e a disciplina imposta a faculdade de rever o lançamento, necessitam de uma cuidadosa interpretação. Os dispositivos citados, segundo afirma, não são um

primor de clareza. E não o é porque deixa em aberto o problema, a ser resolvido pelo intérprete e órgão de aplicação do CTN, consistente em determinar o prazo em que, na sua formulação literal, se extingue o direito da Fazenda Pública. E mais: em que consiste esse direito cuja extinção funciona como um óbice à faculdade de rever o lançamento?

Essa é a pergunta textual feita pelo eminente doutrinador.

b) Explicita que o

o direito de constituir o crédito tributário não se confunde com a faculdade de lançar o tributo.

c) Defende que o CTN

atribui competência à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento", pelo que "não se segue necessariamente que o crédito tributário somente possa ser constituído pelo lançamento.

d) Entende, conseqüentemente, que

...só a aplicação do Direito Tributário, mediante ato não mais sujeito a recurso, de revisão do lançamento, é que constituirá em definitivo o crédito tributário", explicitando, depois, que o direito de constituir o crédito tributário não se

confunde com o direito de lançar o tributo, o que o levou a afirmar: "o direito de constituir o crédito tributário não é expressão equivalente ao direito de lançar o tributo.

e) A síntese da exposição do autor está presente nas afirmações de que:

O direito de lançar o tributo pressupõe, exceto nas hipóteses de lançamento por homologação, a inexistência de crédito tributário. O direito de rever o lançamento, ao contrário, pressupõe sempre a existência de crédito tributário, embora sujeito à revisão, ou porque indevidamente constituído, ou porque constituído a menos ou a mais do que o legalmente devido.

f) Com base nas reflexões acima, o autor conclui que:

Todavia, como a decadência afeta a faculdade de constituição do próprio direito (CTN, art. 173) e, por isso mesmo, só impropriamente foi incluída entre as causas de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V) e reversamente a prescrição alcança a ação para a cobrança do crédito tributário (CTN, art. 174), poder-se-á, sob certo aspecto a seguir analisado, caracterizar o prazo para a Fazenda Pública exercer o seu direito de rever o lançamento, como um prazo para a constituição do crédito e portanto como um prazo decadencial, guardando uniformidade com a nomenclatura das normas gerais de Direito Tributário.

g) A respeito do art. 173, II, do CTN, com precisão o doutrinador referido assinala:

O pressuposto para aplicação do quinquênio decadencial do art. 173, II, é específico. Aplica-se tão somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por vício formal. Somente é cabível, portanto, a aplicação do dispositivo em hipóteses perfeitamente limitadas de anulação do lançamento. Não qualquer anulação, mas só anulação por vício formal. Se, por ex., a anulação é por vício de competência; algo 'externo' ao lançamento e portanto irrelevante no tocante à sua forma, não será cabível a inovação do art. 173, II, para fixação do prazo decadencial.

h) O autor, em seguida, adverte que a conclusão supra registrada de nada adiante, em face da obscuridade da mensagem contida no art. 149, parágrafo único, do CTN, pois, na verdade,

uma coisa é a decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento; outra, bem diversa, é o estabelecimento de condições para o exercício da faculdade de rever um lançamento já efetuado" para, mais adiante, definir, após justificar as razões do seu entendimento, de que "Ex vi do art. 149, parágrafo único, a Fazenda somente pode iniciar a revisão do lançamento até o termo final do prazo para a extinção do direito de revê-lo.

i) De suma importância revelar que o autor, após analisar doutrinariamente o conceito de lançamento, assentou que há de se ficar atento

para o fato de que a decadência do direito de lançar e a prescrição da ação de cobrança do tributo somente podem ter como marco referencial o ato de lançamento. Não o procedimento que o antecede, nem a notificação do lançamento. Esta não pode ser considerada na demarcação desses prazos, porque não constitui um requisito de existência do lançamento ou, como maior precisão, de existência do ato de lançamento, mas simplesmente da sua eficácia (CTN, art. 174).

j) O art. 150, § 4º, do CTN, é considerado por José Souto Maior Borges como sendo uma ficção legal,

...porque, com o decurso do quinquênio, tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação de homologação tácita à homologação expressa pelo fisco. Transcorrido o quinquênio é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Questão tormentosa para o Direito Tributário, no tocante aos fenômenos da decadência e da prescrição, tem sido a da aplicação dos referidos institutos quando há casos de dolo, fraude ou simulação. A respeito do problema tem-se primorosa lição de José Souto Maior Borges, *in* obra citada, cujos termos transcrevemos:

O prazo quinquenal, *ex vi* do art. 150, §4º, tem o seu termo inicial contado da ocorrência do fato jurídico tributário ("fato gerador"). Dado que o art. 150, §4º, não dispõe sobre o prazo que, em substituição, deve ser computado, nos casos de dolo, fraude ou simulação, surge o problema de fixar-se outro prazo para a decadência, com base em diverso critério legal, única ilação, no estágio de interpretação a que se chegou até o momento, que é possível extrair dessas considerações antecedentes.

Continua o autor a dissertar:

Diante desse impasse, defronta-se o intérprete e aplicador com várias alternativas de interpretação e aplicação do CTN: a) considerar que, na imprevisão específica do prazo, o lançamento poderá ser efetuado a qualquer tempo, não fluindo então nenhum prazo decadencial; b) aplicar subsidiariamente prazo decadencial previsto no Direito Privado; c) aplicar o prazo estabelecido no art. 173 do CTN, contendo-se como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado *ex officio*; d) aplicando ainda o art. 173, contar-se o termo inicial a partir do exercício seguinte aquele em que o fisco tomasse conhecimento da ocorrência das apontadas circunstâncias agravantes da ilicitude tributária.

Pelo método da exclusão, chegar-se-á a uma aplicação da lei que se mostre mais compatível com o seu espírito".

A seguir, acrescenta José Souto Maior Borges, *ob. cit.*:

A aceitar-se a tese de que não decai o direito de lançar, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, estar-se-ia desconsiderando valores fundamentais nas relações entre fisco e contribuinte - a segurança, certeza e estabilidade, valores afinal consagrados pelo próprio CTN, que expressamente e até com impropriedade inclui a decadência entre as hipóteses de extinção do crédito tributário (art. 156, V). Descartada, assim sumariamente, essa alternativa de interpretação, poder-se-á ainda pretender que, silente o art. 150, §4º, aplicar-se-ia à matéria o prazo de 20 (vinte) anos, estabelecido no art. 177 do Código Civil.³⁰ Imprevisto o prazo no Direito Tributário, aplicar-se-ia então subsidiariamente o prazo estabelecido na lei civil.

Adverte, em sequência, ainda, José Souto Maior Borges:

³⁰ O autor refere-se ao Código Civil de 1916. Pelo Código Civil de 2002, este prazo é de dez anos, conforme o art. 205: "A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor".

Essa posição contudo, segundo pretende autorizada doutrina, esbarra diante da objeção de que o CTN, enquanto lei de normas gerais, regulou toda a matéria relativa à decadência e portanto os prazos extintivos do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.

Se assim o é, deve buscar-se uma solução dentro do próprio art. 150, § 4º, do CTN. Há quem pretenda que, em tais casos, dever-se-á computar o termo inicial do prazo em análise, não se partindo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, mas sim do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o fisco tomou conhecimento do dolo, fraude ou simulação. Também essa alternativa há de ser descartada, como já se preconizou, porque importaria em procrastinação indefinida do termo inicial do prazo de decadência. A qualquer tempo e sem qualquer controle, poderia o fisco alegar a superveniência desse conhecimento do vício. Conseqüentemente a nenhuma limitação temporal estaria submetido o direito de lançar, mas sim a uma indeterminação do prazo respectivo.

Afastadas as três alternativas antecedentes, restaria a de aplicar o art. 173 contando-se o termo inicial do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Mas, ainda aqui, dever-se-á considerar que o âmbito material de validade da norma sobre decadência, contemplada no art: 150, § 4º, em análise, não constitui um conteúdo específico, nessa qualidade um componente do art. 173 do CTN, *in verbis*: 'O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

Nada que contenha uma indicação segura ao intérprete, para a aplicação desse dispositivo à ressalva contemplada no art. 150, § 4º, *in fine*.

O referido doutrinador não aceita as propostas de interpretação ofertadas pela doutrina.

Informa, conseqüentemente, que nenhuma das propostas de interpretação ofertadas pela doutrina tradicional deve ser acolhida. Resta

então pesquisar outro caminho que porventura se mostre mais consentâneo com a disciplina da matéria pelo CTN.

Assevera que uma primeira ponderação deve ser feita. Ela está centrada na própria ressalva abrigada na parte terminal do art. 150, § 4º. É que, enquanto nas demais hipóteses, o prazo para a homologação está determinado não só quanto ao seu término inicial — a data da ocorrência do fato jurídico tributário — mas também quanto ao respectivo termo final — a data de término do quinquênio, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, esse prazo está ao contrário indeterminado.

E a indeterminação desse prazo é tanto referida ao seu termo inicial, quanto ao termo final para a decadência do direito de lançar.

Uma segunda observação, insiste o autor destacado,

consiste na afirmação de que, se esse prazo não está contemplado, como demonstrado na sistemática do CTN, ele terá que ser previsto em outra sede, distinta das normas gerais. Não se deve esquecer que as normas do CTN, por isso mesmo que 'gerais', não esgotam quase sempre todos os aspectos ligados ao modo de extinção da relação jurídica tributária. Em termos menos tradicionais de análise-jurídica, pode-se afirmar que o CTN não esgota todo o conteúdo das normas legais que, no particular, lhe são subordinadas. Assim sendo, a disciplina da fixação desse prazo — o pertinente às hipóteses de dolo, fraude ou simulação para a decadência do direito de expressamente homologar será integralmente a de legislação integrativa do CTN.

Há contudo um mínimo de determinação nessa parte, a condicionar a lei tributária material da União, Estados-membros, Distrito Federal ou Município, conforme o caso. É que esse prazo não poderá ser menor, sem agravo ao CTN, do que o quinquênio previsto para as hipóteses 'normais' de homologação.

Se todavia a lei ordinária não dispuser a respeito desse prazo, não poderá a doutrina, atribuindo-se o exercício de uma função que incumbe só aos órgãos de produção normativa, isto é, vedado lhe está preencher essa 'lacuna'. A solução de uma pendência entre fisco e sujeito passivo, que envolva a aplicação do art. 150, § 4º, in fine, somente poderá ser encontrada partindo-se do problema concreto

pelo órgão do Poder Judiciário, que é o único constitucionalmente competente para, criando uma norma individual, determinar que, p. ex., o prazo do art 177 do Código Civil seja aplicado subsidiariamente, na ausência de uma regulação expressa no CTN. Vale tanto quanto dizer que, em tal caso, o Judiciário aplicará extensivamente o art. 177 para a fixação dos termos de decadência do direito de lançar.

7.3 Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. edição, em anotações aos comentários feitos pelo saudoso mestre, revela essenciais aspectos sobre a decadência a prescrição no Direito Tributário. Destacamos, entre tantas outras afirmações, as que passamos a registrar:

O prazo constante do art. 150 (cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador) somente se aplica à homologação do pagamento, inexistindo dolo, fraude ou simulação. As hipóteses elencadas no art. 149 pressupõem, em regra, ou a inexistência de declaração ou de antecipação do pagamento ou o dolo, a fraude e a má-fé do sujeito passivo, fenômenos que desencadeiam a revisão de ofício e o prazo decadencial, contado na forma do art. 173, I (p. 826).

Não se aplica às hipóteses de procedimento para lançar de ofício o item II do art. 172, porque o parágrafo único do art. 149 assim o assegura, uma vez que veda a revisão seja caducou o direito de fazê-lo. Ora, o item II do art. 173, II, não regula, portanto, o procedimento para lançar ou rever de ofício, mas cuida de caso específico de anulação por vício exclusivamente formal (p. 826).

Por fim, estatui a autora que

O direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício ou por meio de revisão de lançamento relativo aos casos disciplinados no art. 149 decai exaurido o período quinquenal, cuja forma de contagem se encontra regulado no art. 173, I (p. 826).

Ao comentar o art. 173, do CTN, a autora define que o referido dispositivo

fulmina com a decadência a inércia da Fazenda Pública, que deixa de lançar o tributo. Mas as formas de contagem do

prazo decadencial nele consignadas se aplicam apenas às hipóteses de lançamento de ofício (art. 149) ou com base em declaração do sujeito passivo (art. 147).

O seu entendimento é, de modo conclusivo, assim justificado:

A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, §4º, própria para homologação tácita do pagamento (se existisse). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código. Dessa forma, compreende-se a ressalva constante do §4º do art. 150, in fine: "salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (p. 913).

A autora informa que igual entendimento ao acima exposto é o de Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 383-384), Paulo Barros de Carvalho (Decadência e Prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 2, n. 1, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos Tribunais Superiores. O antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula n. 219, com o seguinte teor:

Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerado.

Para os casos de comprovação de dolo, fraude ou simulação, a autora defende que devem ser aplicadas as formas de contagem do prazo decadencial previstas no art. 173 do CTN (p. 913).

A respeito da prescrição, a autora afirma que o art. 174, parágrafo único, do CTN, estabelece as causas de interrupção da ação para cobrança do crédito tributário e que são as mesmas previstas no art. 172, do Código Civil.

7.4 Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua magnífica obra *Curso de Direito Tributário*, Forense, enfrenta com detalhes os institutos

da decadência e da prescrição. Formulamos, após investigar os seus pronunciamentos, destacando pontos que consideramos essenciais, os seguintes enunciados a respeito, todos apoiados no que o autor escreveu:

a) A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Vale para todos os tributos (p. 673).

b) O prazo quinquenal decadencial para homologar só terá como *dies a quo* o fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Havendo dolo, visando fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado (p. 673).

c) Não havendo nenhum pagamento, inexistindo, portanto, o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos não começa a contar do fato gerador, porém, de acordo com o art. 173, I, do CTN, ou do seu parágrafo único, dependendo da situação (p. 672).

A respeito da prescrição faz-se necessário transcrever o pensamento integral do autor, por agitar temas que fogem da tradicional interpretação sobre os privilégios processuais da Fazenda Pública. Registramos, portanto, o que escreveu Sacha Calmon:

Diferentemente da decadência, a prescrição pode ser interrompida e suspensa, podendo inclusive dar-se a chamada prescrição intercorrente, já iniciado o processo judicial, por inércia do descaso da parte (perda do direito de ação já posta em juízo), não cabendo aqui adentrar o tema, cuja sede é estritamente de direito processual, de grande utilidade, v.g., no Direito Penal.

O CTN regula, em sede de Direito Tributário, apenas os casos de interrupção da prescrição, valendo-se do Direito Civil. A citação pessoal do devedor é a forma clássica de interrupção da prescrição. Ficou consolidado que a citação válida torna a coisa litigiosa, previne a jurisdição, constitui o devedor em mora, inaugura a instância e interrompe a prescrição. Por aí o CTN põe-se de acordo com a teoria do processo (inciso I). Mas admitir protesto judicial por parte da Fazenda Pública, é, no mínimo, um exagero (inciso II). O

inciso IV, todavia, enseja considerações adicionais. Quando os contribuintes confessam a dívida fiscal para requererem moratórias, parcelamentos, estarão interrompendo a prescrição? Nem se olvide que a confissão em Direito Tributário é relativa. A obrigação é *ex lege*. Depende da lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para inserir a figura do lançamento, em Direito Tributário, como ponto de separação (*divorcium aquarium*) entre os prazos de decadência e os prazos de prescrição, da seguinte forma:

Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para homologação do pagamento, correm os prazos decadenciais. Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver) já não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos *ab extra*. Pelo princípio da *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre os que dormem. Isto posto, definitivo o lançamento, começam a correr os prazos da prescrição. O que se tem que verificar é simples. As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário impedem o curso dos prazos de prescrição, favorecendo a Fazenda Pública.

Com efeito, durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição. Do mesmo modo, as liminares em mandado segurança e o depósito integral do crédito tributário suspendem a sua exigibilidade e, tanto, a prescrição, sem falar nos parcelamentos para pagamento do crédito tributário estes últimos com as nuances que vimos de ver quando tratamos do assunto.

Ademais, o depósito do crédito tributário favorece a Fazenda, pois se converte em renda, sem necessidade de execução, na hipótese de o sujeito passivo perder a ação a que se liga o dinheiro posto à disposição do juízo, para garantir a instância em prol do sujeito ativo da obrigação tributária.

Por isso, afiguram-se-nos inconstitucionais, por afrontar a isonomia, todas as leis extravagantes que criam e ampliam os princípios e garantias materiais e processuais da Fazenda, já suficientemente protegida.

Finalmente, de fazer observação de razoável importância. É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a

extingue, deixando intacto o direito material que lhe conferia substrato.

Comumente se diz: a obrigação de legal torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, declarando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caso, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares comuns e em Direito Privado até admissíveis.

Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do CTN, tanto a decadência quanto a prescrição extingue o crédito tributário.

Quem paga dívida fiscal em relação à qual já estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos".

O autor termina citando ementa do julgamento do Resp. n. 53.467-SP, do teor seguinte:

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO - NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE - IMPUGNAÇÃO - PEREMPÇÃO.

Tributário. Lançamento fiscal. 1. Decadência. A partir da notificação do contribuinte (CTN, art. 145, I), o crédito tributário já existe - e não se pode falar em decadência do direito de constituí-lo, porque o direito foi exercido - mas ainda está sujeito à desconstituição na própria via administrativa, se for impugnado. A impugnação torna litigioso o crédito, tirando-lhe a exeqüibilidade (CTN, art. 151, III); quer dizer, o crédito tributário pendente de discussão não pode ser cobrado, razão pela qual também não se pode cogitar de prescrição, cujo prazo só inicia na data da sua constituição definitiva (CTN, art. 174). 2. Perempção. O tempo que decorre entre a notificação do lançamento fiscal e a decisão final da impugnação ou do recurso administrativo corre contra o contribuinte, que, mantida a exigência fazendária, responderá pelo débito originário acrescido dos juros e da correção monetária; a demora na tramitação do processo administrativo fiscal não implica a perempção do direito de constituir definitivamente o crédito tributário, instituto não previsto no Código Tributário Nacional. Recurso especial não conhecido.

(Ac. un. da 2ª Turma do STJ - Resp. nº 53.467-SP - Rel. Min. Ary Pargendler - j. 05.09.96 - Recte.: Iguatemy Operacional Indústria Comércio e Transportes Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 30 set. 1996, p. 36.613 - ementa oficial. In *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 1/ 10398 - novembro/1996, p. 484.)

8. Enunciados jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema decadência em matéria tributária

As ementas abaixo selecionadas refletem o entendimento que o Superior Tribunal de Justiça, após quinze anos de existência, fincou sobre o assunto. Elas refletem, pelos seus conteúdos, a preocupação constante dos aplicadores do direito no aperfeiçoamento das mencionadas entidades, buscando um ponto de equilíbrio entre os direitos do Fisco em receber os tributos e contribuições devidas e os do contribuinte de verem respeitados os princípios reguladores do funcionamento do sistema democrático posto na Carta Magna e refletido nos inúmeros princípios que são aplicados no âmbito do Direito Tributário.

Sobre decadência tributária, selecionamos os julgados seguintes:

a) No trato do prazo decadencial para a ação rescisória em matéria tributária, assentou o STJ em 18.12.89, 1ª Seção, que o prazo começa a correr da data do trânsito em julgado da decisão originária. Considerou, também, na mesma decisão que a interposição do recurso extraordinário, embora só tenha efeito devolutivo, afasta a contagem inicial do prazo, salvo se apresentado intempestivamente. A ementa do julgado é explicativa:

Processual Civil - Ação Rescisória - Prazo. Decadência. Contribuição previdenciária. Profissionais autônomos.

O prazo decadencial para a propositura da ação rescisória começa a correr da data do trânsito em julgado da decisão originária. A interposição do recurso cabível, inclusive o extraordinário, afasta o *dies a quo*, da decadência, exceto se manifestado serodidamente ou por parte ilegítima.

Comprovada a inexistência de vínculo empregatício da empresa executada com seus representantes comerciais e contador, indevida se torna a cobrança, pelo IAPAS, da diferença entre a contribuição do autônomo e do empregado.

Preliminares rejeitadas.

Ação julgada procedente.

(AR nº 25 - RS. Reg. nº 890007636-1. Rel.: Min Garcia Vieira. Primeira Seção. Maioria. *DJ* 18 dez. 1989).

b) Confirma o STJ, no julgado a seguir registrado, que recurso inadmitido por intempestividade não afasta o trânsito em julgado, contando-se a partir da sua consumação o prazo para a rescisória. Conferir o teor do acórdão:

Processual Civil - Ação Rescisória - Recurso inadmitido por intempestividade. Início do prazo decadencial. Correntes. Exegese.

Mesmo quando se perfilha a corrente segundo a qual o prazo decadencial para o ajuizamento da rescisória se conta do trânsito em julgado da decisão e não do acórdão que não conheceu, por intempestivo, do recurso, uma vez que a interposição extemporânea desse não elide o trânsito já consumado, circunstâncias especiais do caso concreto podem afastar o reconhecimento da decadência.

A melhor interpretação da lei é a que se preocupa com a solução justa, não podendo o seu aplicador esquecer que o rigorismo na exegese dos textos legais pode levar a injustiças.

(REsp nº 299 - RJ. Reg. nº 890008697-9. Rel.: Min. Sálvio de Figueiredo. Quarta Turma. Unânime. *DJ* 02 out. 1989).

c) O STJ, no Resp n. 1.459, julgado no ano de 1990, pela 1ª Turma, afastou a contagem do prazo de decadência em caso de mandado de segurança preventivo. A ementa do julgado esclarece o citado posicionamento:

Tributário - Imposto sobre Circulação de Mercadorias - Crédito na importação de matéria prima isenta. Decadência. Inocorrência.

Não se conhece do R.E. que alega violação do princípio do duplo grau de jurisdição, sem pré-questionamento.

O direito de isenção na entrada da matéria prima importada é incontroverso e indiscutível. Discute-se o direito do importador ao crédito do valor correspondente ao ICM se tivesse sido pago. Na medida preventiva é impróprio falar em extinção do direito de requerer Mandado de Segurança pela não ocorrência de termo inicial.

(REsp nº 1.459 - SP. Reg. nº 890012006-9. Rel.: Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Unânime. *DJ* 26 mar. 1990).

O relator, na parte que interessa, afirma:

Sendo a medida, nitidamente preventiva, não se pode falar em extinção do direito de requerer mandado de segurança com referência ao período anterior a fevereiro de 83, como o fez o acórdão hostilizado. Se o prazo de decadência de 120 dias é contado da ciência, pelo interessado, do ato impugnado e, se no caso em exame, este ato nem sequer chegou a ser praticado, por se tratar de medida preventiva, não houve sequer o início do referido prazo. O direito da impetrante de creditar-se pelo valor do ICM que seria cobrado na entrada da matéria prima por ela importada, para posterior desconto, na saída do produto industrializado, não chegou a ser negado pela autoridade coatora e o Fisco não chegou a autuá-la ou a exigir o estorno dos créditos. Houve, assim, por parte do v. acórdão recorrido, violação aos artigos 1º e 18 da Lei 1.533/51, ao reconhecer uma decadência inexistente.

d) Há assentamento uniforme, na atualidade, na jurisprudência do STJ no sentido de que o prazo de decadência previsto no art. 173, I do CTN não é de cinco anos, a contar da data em que ocorreu o fato gerador, devendo aplicar-se o entendimento de que a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4º).

É o que está posto, entre outros acórdãos, no REsp nº 63.529-2, relatado pelo Min. Humberto Gomes de Barros. No voto apresentado, o eminente relator assim expõe a fundamentação acolhida pelo colegiado:

O V. Acórdão resumiu a lide, assim:

'Estabelece o art. 173, I, do CTN, que "o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". Segundo se verifica dos autos, a data do fato gerador do ICM correspondente à saída econômica da mercadoria, refere-se ao mês de janeiro de 1976. Logo, o 1º dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1977, pelo que o prazo decadencial de 5 anos se completou em 1º de janeiro de 1982, antes, portanto, da lavratura do auto de infração, datado de 18 de fevereiro de 1982 (cf fs. 21, 23, 24), que se lavrado tempestivamente, isto é, antes do referido quinqüídio, teria impedido a extinção do direito do fisco cobrar o tributo'.

Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual, seria possível consumir-se o lançamento:

b) de outra parte, o Estado afirma que o prazo decadencial inicia-se quando se escoa o prazo deferido ao credor, para consumir o lançamento. Vale dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O art. 173 do CTN expressa-se nestas palavras:

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem às duas interpretações.

Com efeito, a utilização do verbo poder, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à Administração fazer o lançamento. Por igual, o termo "poderia", permite dizer que o prazo somente começa, depois que já mais é lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, § 4º do CTN.

O art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato. Tal prazo é de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato gerador.

O parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento só pode ser considerado definitivo em duas situações: a) depois de expressamente homologado: b) cinco anos após ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois do "primeiro dia do exercício seguinte" à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Dou provimento ao apelo do Estado do Paraná.

O referido acórdão demonstra as razões que levaram o Superior Tribunal de Justiça a adotar, para a caracterização da decadência tributária, a tese conhecida pela denominação de cinco mais cinco.

Na espécie, como demonstrado, a decadência não foi reconhecida em favor do Fisco.

A mesma tese tem sido reconhecida em favor do contribuinte.

Os acórdãos a seguir citados revelam tal proceder.

Tributário - Empréstimo compulsório - Combustíveis -
Repetição do indébito - Decadência - Prescrição -
Inocorrência – Decreto -Lei nº 2.288/86.

I - Conforme entendimento da egrégia Primeira Seção desta Corte, o tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis está sujeito a lançamento por homologação, não se podendo falar antes desta em extinção do crédito tributário. A falta de homologação, o direito de pleitear a restituição só ocorre após decorridos cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco para apuração do tributo devido.

II - Recurso parcialmente conhecido, mas desprovido. (REsp nº 72.909-0 - RS. Rel. Min. JOSÉ DE JESUS FILHO. Primeira Turma. Maioria. DJ 20 nov. 1995).

Tributário - Empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículo - Decadência - Decreto-Lei nº 2.288/86 - Inconstitucionalidade.

Empréstimo compulsório - Veículos - Decreto-Lei nº 2.288/86 -Decadência - Precedentes STJ.

O empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.288/86 é inconstitucional, conforme aresto do Pleno do Pretório Excelso exarado no RE nº 121.336-1-CE e acórdãos

proferidos na AMS nº 116.582-DF e pelas 2ª Seção e Pleno deste Tribunal.

A decadência do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após decorrido o prazo de cinco anos, contados a partir da homologação tácita.

Recurso não conhecido. (REsp nº 74.966-0 - PR. Rel. Min. PEÇANHA MARTINS. Segunda Turma. Unânime. DJ 01 abr. 1996).

c) No Resp 246255/SP, a 1ª Turma, confirmou o entendimento de que "Não há que se reconhecer consumação de decadência tributária quando, antes da concretude do prazo quinquenal, o ente tributante instaura procedimento administrativo para apurar o "quantum" do seu crédito tributário".

A ementa do mencionado acórdão afirma:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA 1. Não há que se reconhecer consumação de decadência tributária quando, antes da concretude do prazo quinquenal, o ente tributante instaura procedimento administrativo para apurar o 'quantum' do seu crédito tributário. 2. ISSQN relativo a fatos geradores ocorridos durante o ano de 1982, com procedimento administrativo iniciado para fixação do valor devido em 28.07.83 e dívida inscrita em outubro de 1990. 3. Pedido do sujeito passivo tributário, em 28.07.83, de prorrogação de prazo para apresentar documentos contábeis exigidos pelo fisco. 4. Manifesta intenção do sujeito ativo de apurar o débito e exigi-lo. Ausência de omissão. Decadência inocorrente.

d)

Tributário - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - Isenção - Matéria-prima destinada à fabricação de inseticida e sarnicida - Lançamento por homologação - Lançamento de ofício - Distinção - Decreto-Lei nº 406/68, art. 1º, § 4º, na redação da Lei Complementar nº 4/69. CTN, arts. 150, § 4º, e 173, I.

Tributário. ICM. Isenção. Mercadorias importadas destinadas à fabricação de inseticidas e sarnicidas. Crédito tributário. Lançamento por homologação e lançamento de ofício: diferença. Decadência. Não caracterização. Decreto-Lei nº

406/68, art. 1º, parágrafo 4º, com a redação da Lei Complementar nº 4/69. CTN, arts. 150, § 4º e 173, I. Aplicação.

I - A isenção do ICM prevista em lei, relativamente a matérias-primas destinadas à fabricação de inseticidas e sarnicidas, restringe-se aos produtos finais. Precedentes.

II - Se não houver antecipação de pagamento, não há falar-se em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência corre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado. No caso, a sua efetivação poderia dar-se até 31.12.87, mas ocorreu em data anterior, não abrangida pelo prazo extintivo.

III - Recurso da executada não conhecido. Recurso do exequente conhecido e provido.

(REsp nº 23.706-7 - RS. Rel. Min. ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO. Segunda Turma. Unânime. DJ 14 out. 1996)".

9 Enunciados jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema prescrição em matéria tributária

No curso da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre prescrição tributária tem sido formada várias correntes. Há uma tendência contemporânea de estabilidade, conforme pretendemos demonstrar nos enunciados que, a seguir, serão citados:

a) No julgamento do Resp n. 4.034, DJ 17 dez. 1990, a 2ª Turma do STJ entendeu que a interrupção da prescrição não atinge a pessoa dos quotistas da sociedade de responsabilidade limitada. Examinou, na época, uma execução fiscal que foi promovida contra uma sociedade dissolvida regularmente. A conclusão foi no sentido de afastar a interrupção da prescrição e reconhecer, em consequência, a impossibilidade e a nulidade da penhora em bens dos sócios que não tinham, em época alguma, exercido a gerência da empresa.

A ementa do mencionado acórdão está assim formada:

Processual Civil - Execução Fiscal - Sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Dissolução regular. Preliminar de prescrição do direito de ação da Fazenda. Impossibilidade e nulidade da penhora em bens dos sócios, que jamais exerceram a gerência da empresa.

Consolidado o débito fiscal em 1978, os embargantes somente foram citados em 1986, mais de 05 (cinco) anos decorridos. A interrupção da prescrição não atinge os sócios ora recorrentes.

Por serem de ordem pública os institutos da prescrição e da decadência, é viável a apreciação do tema no âmbito do recurso especial. Precedentes nos REsps nos 4.033, 4.034, 4.487 e 4.448.

Inaplicável, *in casu*, o verbete da Súmula nº 78 do extinto TFR.

Recurso conhecido e provido.

(REsp nº 4.034 - SP. Reg. nº 906706-5. Rel. Min. Américo Luz. Segunda Turma. Maioria. DJ 17 dez. 1990).

b) O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame (EResps nos 43.502 e 44.952).

c) No RECURSO ESPECIAL Nº 2.111 - SP, o STJ enfrentou a questão da prescrição para a cobrança do FGTS. A ementa do acórdão reflete a decisão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. F.G.T.S. - PRESCRIÇÃO. ART. 174 DO CTN - PRECEDENTES DO STF.

As contribuições do FGTS, relativas a períodos anteriores à Emenda Constitucional nº 08/1977, têm natureza tributária e estão reguladas pelo Código Tributário Nacional, com a redação do Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, inclusive quanto ao prazo de prescrição quinquenal do art. 174 do CTN.

Recurso conhecido, mas improvido.

O voto do relator, Ministro Peçanha Martins, desenvolveu os fundamentos abaixo registrados:

Versando também o recurso matéria infraconstitucional sobre o enfoque da natureza jurídica do FGTS, divirjo do douto parecer da Sub-procuradoria e conheço do recurso.

No mérito, a Turma, julgando o REsp 461, sendo Relator o eminente Ministro Hélio Mosimann, decidiu não conhecer do recurso interposto pelo IAPAS, louvando-se, aliás, em outros precedentes da Corte, inclusive no voto do eminente Ministro Sebastião Reis na AC nº 121.153-MG perante o extinto TFR que também transcrevo:

'Leio do voto do eminente Relator, Ministro Sebastião Reis, louvando-se, aliás, em outros precedentes da Corte, o seguinte:

'Neste Tribunal, tenho-me filiado à corrente que sustenta a natureza tributária do depósito destinado ao FGTS prestigiada por respeitável doutrina (ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Dir. Trib.* 2/1 e RDA 114/ 503; SOUSA, Gomes de. RDP 17/305 e RDA 112/27; GUIMARÃES, Yves. *Curso de Dir. Trib.*, p. 591; NASCIMENTO, Teodoro do. *Preços, Taxas e Parafiscalidade*, p. 451) reportando-me, ainda, a voto que proferi nesta Eg. Turma na AC 56.540, cuja cópia farei juntar.

Friso, também, que o período das contribuições antecede a EC 8/77 e a Lei 6.830/80, não havendo trazer a debate seus preceitos.

Destarte, ao entendimento de que os recolhimentos para o FGTS, constituindo-se de prestação pecuniária compulsória, instituída em lei sem configurar sanção indenizatória ou punitiva por ato ilícito, são tributos (CTN, arts. 3º e 217, IV), aplica-se ao caso a Súmula 108 deste Tribunal.'(AC 121.153-MG, DJ 9 abr. 1987).

Assinalo que a partir da EC nº 8/77, a natureza jurídica da contribuição deixou de ser tributária, por força da alteração que se processou na redação do art. 21, §2º, I, e o acréscimo do inciso X ao art. 43 da Emenda nº 1/69, da Constituição de 1967.

Exigidas, no caso, as contribuições relativas ao período de janeiro de 1967 a março de 1970 (Execução Fiscal nº 529/80), quando tinham natureza tributária, tenho como

consumada a prescrição quinquenal prescrita no art. 174 do CTN.

Conheço, pois, do recurso, mas lhe nego provimento.

d) No RECURSO ESPECIAL N° 11.779 - MS, a prescrição do FGTS foi, novamente, enfrentada. A ementa do acórdão afirma:

EMENTA: FGTS - FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO. NATUREZA JURÍDICA NÃO-TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA PRESCRIÇÃO QUINQUENAL.

As contribuições pertinentes ao FGTS não têm, na origem como na finalidade, feição de tributo, mas se definem como de caráter eminentemente social, o que já foi proclamado pela egrégia Suprema Corte do país.

Não se podendo defini-las como tributo, às ditas contribuições não se aplicam, no dizente à prescrição, as normas previstas no Código Tributário Nacional (artigos 173 e 174).

Recurso vencido por maioria.

É salutar a transcrição do inteiro teor do aresto referido:

RELATÓRIO

O SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA: O Instituto de Administração Financeira e Assistência Social - IAPAS interpõe recurso extraordinário com arguição de relevância fundado na Constituição Federal anterior, artigo 119, inciso III, alínea *a*, em face do v. acórdão de fls. 181/187, proferido pelo extinto TFR.

Sustenta, em síntese, a Autarquia, que com o advento da Emenda Constitucional n° 08/77, deixou, definitivamente, de se considerar o caráter tributário dado às contribuições devidas ao FGTS.

Inadmitido o extraordinário subiram os autos por força do agravo de instrumento ao STF, e este, em despacho de fls. 79 (apenso) determinou a remessa dos autos ao TRF da 3ª Região para o exame da admissibilidade do recurso convertido.

Às fls. 214/215 foi admitido o processamento do recurso especial, dando-se vista ao recorrido, que não se utilizou do prazo (folhas 217 vº). Trata-se de Embargos à Execução Fiscal proposta pelo Espólio de Francisco Pieretti, na execução que lhe foi intentada pelo recorrente.

A decisão monocrática (fls. 82/85) julgou procedentes os Embargos, fundado na decadência do direito de constituição do crédito tributário.

O v. acórdão afrontado (fls. 181/187) deu provimento parcial ao apelo para excluir da condenação o pagamento das custas, havendo, entanto, afastada a decadência e reconhecida a prescrição.

É o relatório.

VOTO - VENCIDO

O SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA (Relator): Sr. Residente. Sempre entendi que as contribuições previdenciárias, inclusive o FGTS, têm natureza tributária, porque se enquadram na definição de tributo, do art. 3º do CTN. Não passam elas de uma prestação pecuniária compulsória, criadas por lei, cobradas mediante atividade administrativa, plenamente vinculada e têm como hipótese de incidência um fato lícito e são reguladas pelo art. 217, IV, do CTN. Na sua cobrança aplica-se o disposto no art. 174 do CTN que revogou o art. 144 da Lei nos 3.807/60. Era este o entendimento predominante no TFR e já está consagrado neste E. Superior Tribunal de Justiça, nos Recursos Especiais nº 1.311-PI, DJ de 06.08.90, 2.111-SR DJ de 01.07.91, 2.252-SP, DJ de 23.04.90 e 5.043-SC, DJ de 12.11.90. No caso, os períodos das contribuições julgadas extintas pelo julgador monocrático em sua bem lançada sentença de fls. 30/37, são anteriores à Emenda Constitucional nº 08/77 e à Lei 6.830/80, sendo irrelevante a discussão, se prescreve em cinco ou trinta anos a ação para a cobrança das contribuições previdenciárias, inclusive do FGTS. Sempre sustentei que uma lei ordinária (Lei 6.830/80), não tem força para alterar uma lei complementar (Lei 5.172/66) e se a matéria de prescrição das contribuições previdenciárias, inclusive para o FGTS é regulada pelo Código Tributário Nacional, ela só poderia ser alterada por outra lei complementar e não por uma lei ordinária. Do contrário, teríamos de admitir a possibilidade de uma lei ordinária ser alterada por um decreto, uma lei complementar ser alterada por uma lei ordinária ou mesmo a Constituição por uma lei complementar e isso é inadmissível. A vigente Constituição Federal, em seu art. 146, III, b, dispõe que cabe à Lei

Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Com isto cai por terra, o argumento, às vezes usado, de que matéria tributária sobre prescrição não é de lei complementar.

Por isso, peço vênias para continuar entendendo que as contribuições previdenciárias continuam com seu caráter tributário e, como tal, na sua cobrança, sujeitam-se ao prazo prescricional de cinco anos, mesmo após o advento da Lei 6.830/80.

Nego provimento ao recurso.

VOTO - VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO DEMÓCRITO REINALDO: Pedi vista no presente processo, que apresenta recurso especial contra a declaração judicial da prescrição quinquenária para a ação de cobrança das contribuições do FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

O eminente relator, Ministro GARCIA VIEIRA, subscreveu a tese de serem tais contribuições de índole tributária, aplicando-se-lhe em consequência o prazo do artigo 174 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em que pesem os doutos argumentos do Ministro relator, peço vênias para deles discordar.

No Recurso Extraordinário nº 100.249-2-SP, o Colendo Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária de 02 de dezembro de 1987, julgou por maioria de votos, vencido o Ministro relator, que ditas contribuições não têm natureza jurídica de tributo. O insigne Ministro NERI DA SILVEIRA, que proferiu o voto condutor do acórdão, assim o ementou:

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei nº 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ao fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito

passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos da FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação.

Releva salientar que esse entendimento vale mesmo para o interregno anterior à Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977. Já a Emenda nº 18, de 1º de dezembro de 1965, à Constituição de 1946, estabeleceu que o sistema tributário nacional compunha-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, no que foi seguida pela Carta de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, e pelo Código Tributário Nacional, de 1966.

Por evidente exclusão, a contribuição em causa só poderia ser, com esforço, considerada imposto. As taxas requerem o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Já as contribuições de melhoria pressupõem obra pública de que decorra valorização imobiliária. Não se prestam, portanto, à caracterização do instrumento sub examen.

A inclusão, no CTN, do artigo 217, operada pelo Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, não tem o condão de convolar as contribuições ali citadas em entes tributários. Não se pode dizer que esse dispositivo determine o tratamento delas como tributos nem que estejam reguladas pelo artigo.

Apenas diz-se, no artigo 217 do CTN, que as disposições daquele Código não excluem a incidência e exigibilidade das contribuições que menciona, dentre as quais a referente ao FGTS (inciso IV).

O próprio Decreto-lei nº 27/66, em seus consideranda, trata as contribuições em questão como "contribuições para fins sociais", justificando-se para que não restasse dúvida de que

elas remanesçam em vigor, ou seja, que não estavam incluídas no sistema tributário então redesenhado pelo novel Código.

Após a Emenda n° 1/69, o artigo 21, § 2°, consignou em seu inciso I que a União poderia instituir contribuições no interesse da Previdência Social, não lhes mandando aplicar as disposições constitucionais tributárias, ao inverso do que fez com os empréstimos compulsórios, referidos logo a seguir, no inciso II.

Note-se que a orientação do Pretório Excelso, no sentido de considerarem-se como de caráter tributário as contribuições previdenciárias no período entre o Decreto-lei n° 27/66 e a Emenda n° 8/77 (Revista Trimestral de Jurisprudência, n. 87, p. 273-274), não se aplica ao FGTS, que tem feição diversa.

E discorre o Ministro Néri da Silveira, naquele recurso:

Não há compreender, desse modo, as contribuições para o FGTS como caracterizando crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, é obrigação que deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. É garantia de índole social do trabalhador, assim inscrita no art. 165, XIII, da Lei Maior. Ao Estado cumpre fazê-la respeitada e cumprida por quem obrigado a satisfazê-la; no caso, o empregador. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica, qual se referiu, torná-lo titular do direito à contribuição mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, na espécie, para si, a contribuição. Em realidade, não há, aí, contribuição de índole fiscal ou parafiscal.

Disse-o, com precisão, o saudoso Ministro RODRIGUES ALCKMIN (RTJ 68/243):

Aliás, o próprio reconhecimento da legitimidade ativa do empregado para reclamar depósitos a serem feitos em seu

nome (Lei 5.107/66, art. 21) exclui, a meu ver, a pretendida adequação da natureza tributária a esses depósitos.

É de ver, outrossim, que os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. À empresa, nessa linha, cabe complementar o depósito para ser atingido o valor da indenização devida ao empregado (Lei 5.107/66, art. 16. §1º). Quanto ao tempo anterior à opção pelo FGTS, há responsabilidade da empresa pela indenização. Como direito social do trabalhador, ut art. 165, XIII, da Lei Maior, não é possível atribuir ao quantum do depósito do FGTS natureza tributária. Os órgãos da Previdência Social, enquanto representam o Estado, na fiscalização e garantia desse direito, com vistas à efetivação regular dos depósitos e inclusive sua cobrança, não se transmudam em sujeito ativo do crédito daí proveniente. O Estado intervém, para assegurar o cumprimento da obrigação por parte da empresa em proteção ao direito ao trabalhador. Não se cuida, aí, de crédito tributário, nem previdenciário, este a semelhança das contribuições para atender aos encargos previstos no art. 165, XVI, da Constituição. No caso, se quisesse encurtar o prazo para exigir o recolhimento das contribuições para o FGTS, o que, em realidade, se estaria atingindo era o direito do trabalhador, cujo depósito de que titular, assim, resultaria desfalcado.

Por fim, cito ainda trecho do sucinto voto-vogal do Ministro Francisco Rezek nesses autos:

Invoco, aqui, o ensinamento doutrinário do Ministro Baleeiro. Receita pública é todo ingresso que, adentrando o erário, o tesouro público, sem nenhuma condição ou correspondência no passivo, vem acrescer seu vulto como elemento novo e positivo. Penso ser essa, quase que literalmente, a lição do grande mestre. Dessarte, eu não saberia como vislumbrar tributo naquilo que sequer é receita pública. O só fato de tratar-se de algo que se deve recolher obrigatoriamente não basta para determinar a natureza tributária do recolhimento.

Destarte, por todo o exposto, não considero aplicável às contribuições para o FGTS o prazo prescricional de cinco anos do artigo 174 do CTN, prevalecendo a prescrição trintenária (Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, artigo 144; Consolidação das Leis da Previdência Social - Decreto nº 77.077, de 24 de janeiro de 1976 -, artigo 221; Lei de Execuções Fiscais - Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 -, artigo 2º, §9º).

Por conseguinte, com a vênia do eminente relator, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

É como voto.

VOTO VOGAL

O EXMO. SR. MINISTRO PEDRO ACIOLI: Também acompanho o Eminente Ministro Demócrito Reinaldo, data vênia do entendimento do Ministro Garcia Vieira, Relator. Para tal farei juntar voto nesse sentido. (REsp nº 10.667-SP).

É como voto.

Anexo:

RECURSO ESPECIAL Nº 10.667 - SP

(Registro nº 91.85804)

VOTO - VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO PEDRO ACIOLI: Em 11 do mês em curso, foi trazido à baila, através de dois feitos - REsp 12.801-MG e REsp 10.667-SP, cujos relatores respectivamente são os Exmos. Srs. Ministros Garcia Vieira e Demócrito Reinaldo, a questão atinente do FGTS e sua conceituação jurídica: se tributo ou contribuição de caráter social.

Defende o Exmo. Sr. Ministro Garcia Vieira, com a juridicidade que sempre orna seus pronunciamentos o caráter jurídico de Tributo do FGTS, devendo, portanto, submeter-se ao regime Tributário, sofrendo de consequência, os efeitos da prescrição quinquenal.

D'outra parte, o Exmo. Sr. Ministro Demócrito Reinaldo faz coro a jurisprudência eminente do eg. S.T.F., onde se firmou o entendimento de que ditas arrecadações configuram contribuições de caráter eminentemente social, não se subornando ao quinquênio prescricional e sim ao prazo trintenário.

Dada a divergência, e em caráter de preventividade, pedi vista dos autos para melhor apreciar a *quaestio*.

Na existência do egrégio Tribunal Federal de Recursos, em razão de discussões congêneres, editaram-se as Súmulas nos 107 e 108 que aplicavam o prazo prescricional de 05 anos às contribuições previdenciárias, nelas inseridas aquelas destinadas ao FGTS.

Tal entendimento perdurou uniformemente por grande lapso de tempo, até que em dado momento o Exmo. Sr. Ministro Pádua Ribeiro, levantando a hipótese jurídica do cunho social de tais contribuições (FGTS) resgatou a impossibilidade de os mesmos submeterem-se ao crivo do CTN, já que não se destinavam ao Estado, com finalidade de bem coletivo, mas eram individualizados à conta do respectivo titular, destinados a garantir a reparação de possível infortúnio profissional do beneficiário.

Neste mesmo diapasão posicionou-se o Eg. Supremo Tribunal Federal, como se observa dos precedentes transcritos no REsp 12.801-MG, v.g. - fls. 88/89:

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Natureza da contribuição social, prevista no número X do artigo 43, da Carta da República, para custeio do encargo previsto no nº XIII do seu artigo 165.

Definida a natureza do FGTS, pelo Plenário da Suprema Corte, no julgamento do RE 100.249, em sessão de 02.12.87, pacificado fica o entendimento que não se aplica às contribuições a prescrição quinquenal prevista no Código Tributário Nacional, mesmo para os créditos relativos ao período anterior à Emenda Constitucional nº 8, de 1977.

Recurso conhecido e provido (RE 114.386-0-RJ - Rel. Min. Carlos Madeira - DJ de 12 fev. 1988, p. 1933).

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Natureza Jurídica. Prescrição. Decadência.

Ao julgar, recentemente, o RE 100.249, o Plenário desta Corte, por maioria de votos, entendeu que as contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) não são contribuições previdenciárias, mas, sim, contribuições sociais, que, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 8/77 não tinham natureza tributária, razão por que não se lhes aplica o disposto nos artigos 173 e 174 do CTN.

Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 114.252-9-SP -Rel. Min. Moreira Alves - DJ de 11 mar. 1988, p. 4.747).

Contribuições devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, não configuram espécies de tributo, sendo alheias, à sua disciplina, as normas estabelecidas, pelo Código Tributário Nacional, a respeito da prescrição e da decadência. Precedente do Tribunal Pleno (RE 100.249).

Recurso provido, para afastar a prescrição (art. 174 do CTN). (RREE 112.888-7-SP e 112.697-3-MG - Rel. Min. Octávio Gallotti - DJ de 11 mar. 1988 - p. 4.746).

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Contribuição estritamente social, sem caráter tributário. Inaplicabilidade à espécie do art. 173 do CTN, que fixa em cinco anos o prazo para constituição do crédito tributário.

R.E. conhecido e provido para se afastar a declaração de decadência.

Precedente do Plenário. (RE 110.012-5-AL - Rel. Ministro Sydney Sanches - DJ de 11 mar. 1988 - p. 4.745).

FGTS - Recusada a natureza tributária da contribuição, não ocorre a prescrição quinquenal do art. 174 do Código Tributário Nacional (julgamento do RE 100.249 - Pleno).

Recurso extraordinário conhecido e provido. (REE 114.372-0-RN e 109.613-6-SP-Rel. Min. Oscar Corrêa - DJ de 26 fev. 1988 e 12 fev. 1988 -p. 3.195 e 1.991.

É incontestável que à jurisprudência do eg. STF pode-se opor inconformismo, mas desconhecer-la é albergar dissenso jurídico nas decisões emanadas desta Casa.

Diante do exposto, entendendo que as contribuições para o FGTS guardam o caráter restrito de Contribuição Social, e, por isso, não se submetem ao prazo prescricional da CTN, voto no sentido de expurgar tal quinquênio prescricional sobre o FGTS.

É o voto.

EXTRATO DA MINUTA

REsp nº 11.779 - MS - (9100116700) - Rel.: O Sr. Ministro Garcia Vieira. Rel. p/Acordão: O Sr. Ministro Demócrito Reinaldo. Recte.: Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS. Recdo.: Francisco

Pieretti - Espólio. Advs.: Solange Maria C. de Souza Campello e outros e Nelson Pereira e outros.

Decisão: A Primeira Turma, por maioria, vencido o Exmo. Sr. Ministro-Relator, deu provimento ao recurso (julgado em 02.10.91).

Participaram do julgamento os Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Gomes de Barros e Pedro Aciole. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro GARCIA VIEIRA".

10. Enunciados do STJ sobre decadência e tributária - vários aspectos

Registramos, a seguir, decisões do STJ sobre decadência e tributária que enfrentaram aspectos variados:

a) Tributário - Fato gerador - Contribuições previdenciárias.

Contribuições previdenciárias derivadas de fatos geradores anteriores à Emenda Constitucional nº 08/77.

Hipótese em que revestem natureza tributária, estando sujeitas às normas do CTN relativas a prescrição e decadência.

Recurso não conhecido.

(REsp nº 5.043 - SC. Reg. nº 90.00090741. Rel. Min. Ilmar Galvão. Segunda Turma. Unânime. DJ 12 nov. 1990).

b) Tributário - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) - Natureza jurídica - Contribuição social - Prescrição trintenária.

Tributário. Processual Civil. FGTS. Prescrição.

1. O FGTS, cuja natureza jurídica, fugidia dos tributos, espelha a contribuição social, para a prescrição e decadência, sujeita-se ao prazo trintenário.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso provido.

(REsp nº 113.914-0 - MG. Relator Ministro MILTON LUIZ PEREIRA. Primeira Turma. Unânime. DJ 27 out. 1997).

c)

"RECURSO ESPECIAL Nº 3.769- RJ

(Registro nº 90.0005978-0)

Relator: Exmo. Sr. Ministro Garcia Vieira

Recorrente: ECODIL - Empresa Comercial de Matérias Primas Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro

Advogados: Drs. Luiz Gonzaga Modesto de Paula e José Alfredo Ferrari Sabino e outros.

EMENTA: Processual. Tributário. Intempestividade do Recurso. Decadência do lançamento e prescrição da ação.

O Recurso é tempestivo. No período de 11.11.87 a 03.12.87 os servidores da Justiça do Estado do Rio de Janeiro estavam em greve. Afasta-se a decadência e a prescrição, conseqüentemente, a violação aos artigos 174 do Código Tributário Nacional e 219 do Código de Processo Civil. Débito de ICM referente ao período de 1973 a 1976 teve exigência efetivada, pelo auto de infração, lavrado e, 1976, que constituiu o crédito tributário, tornando-se definitivo em 1981.

Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso e lhe negar provimento, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Brasília, 7 de novembro de 1990 (data do julgamento).

Ministro ARMANDO ROLLEMBERG, Presidente. Ministro GARCIA VIEIRA, Relator.

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA: Ecodil - Empresa Comercial de Matérias Primas Ltda. - ME (fls. 142/147) interpõe Recurso Extraordinário com Arguição de Relevância apoiada na Constituição Federal anterior, art. 119, inciso III, letra *a* e *d*. Aponta os artigos 174 do CTN e 219 do Cód. Proc. Civil de malferidos e divergência com os acórdãos publicados na RT 466/148 e RT 479/134.

Estado do Rio de Janeiro na qualidade de recorrido apresenta impugnação ao recurso às fls. 150/152. Argui de preliminar a intempestividade, posto ter os acórdãos sido publicados na 3ª feira, dia 03 de novembro de 1987, sendo o último dia do prazo recursal seria 4ª Feira, dia 18, mas o recurso só foi interposto no dia 20.

O Recurso Especial foi admitido pela alínea *c* do item III do art. 105 da Constituição Federal e determinada "vista às partes para razões".

O Estado do Rio de Janeiro compareceu às fls. 186/189.

A Subprocuradoria-Geral da República lançou parecer de fls. 197/ 198, pelo não conhecimento e se conhecido pelo improvimento.

Cuida-se de Embargos à Execução onde se argui a preliminar de prescrição da ação, na qual se exige tributos dos exercícios de 1973 a janeiro de 1976.

A decisão do Juízo singular (fls. 103/106), afasta a arguição de prescrição e julga improcedentes os embargos. O v. acórdão de fls. 136/138 mantém a sentença de primeira instância.

É o relatório.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GARCIA VIEIRA (Relator): Sr. Presidente: O recurso é tempestivo. Os servidores da Justiça estavam em greve, no período de 11.11.87 a 03.12.87, conforme esclareceu a Desembargadora 3º Vice-Presidente do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (fl. 180).

Não ocorreu decadência nem prescrição. Os arts. 174 do CTN e 219 do CPC não foram violados.

O débito é de ICM, referente ao período de 1973 a 1976 e o auto de infração foi lavrado em 1976. A Fazenda tem o prazo de cinco anos, contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, do CTN), para constituir o crédito tributário, que é constituído pelo auto de infração ou notificação de lançamento (art. 143 do CTN e Súmula nº 153 do TFR). Este primeiro prazo é de decadência.

No caso *sub judice* não houve a decadência porque o débito é de 73 a 76 e o auto de infração foi lavrado em 1976.

O prazo prescricional de cinco anos conta-se da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174 do CTN).

Embora a constituição do crédito se efetive pelo lançamento e, a partir de então, tem início a exigência dele, o prazo prescricional só começa a fluir quando ocorrer a constituição definitiva. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, pode ser alterado por impugnação deste, por recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa (art. 149 do CTN). Esta revisão pode ser procedida enquanto não extinto o direito da Fazenda (art. 149, parágrafo único).

A constituição só é definitiva quando dela não cabe recurso ou quando há o transcurso do prazo, sem a sua interposição (art. 42 do Decreto nº 70.236/72). É evidente que, enquanto estiver correndo prazo e couber recurso, a decisão não será definitiva e não terá ainda a Fazenda o direito de ajuizar a ação de cobrança. No caso, houve o processo administrativo, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário (art. 151 - III do CTN) que só voltou a ser exigível com a sua constituição definitiva, nascendo a ação para cobrança do crédito tributário (art. 174 do CTN). Contando-se o prazo prescricional da constituição definitiva. Em nenhuma das hipóteses decorreram os cinco anos, porque após o lançamento (art. 142 do CTN), houve a suspensão de sua exigibilidade (art. 151, III do CTN), até que fossem decididos os recursos administrativos (Súmula nº 163 do TFR) e houvesse a constituição definitiva. Como a dívida foi regularmente inscrita no dia 01.10.81 e dado o despacho determinando a citação em 25-12-82 e oferecidos os embargos no dia 27.10.83, não se consumou a prescrição.

No extinto TFR era tranqüilo o entendimento de que:

Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos (Súmula 153).

Nossa Corte Maior, no RE nº 91019 - SP, Relator Eminentíssimo Ministro Moreira Alves, RTJ 94/382, entendeu que:

Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 242 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco.

No mesmo sentido foram os acórdãos nos REs. nºs. 92.473 - MG (RTJ 97/863); 90.926, DJ de 30 maio 1980; 91.812, DJ de 02 fev. 1980; 95.365 - MG, DJ de 03 dez. 1981 e no AI nº 113.044 (Ag. Reg.) - RJ, RTJ 121/399. Consta da ementa desta última decisão o seguinte:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido interposto pelo contribuinte, não corre prazo decadencial ou prescricional.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 95.365, DJ de 04.12.81, distinguiu claramente, as três fases estabelecidas pelo CTN sobre decadência e prescrição, em acórdão com a seguinte ementa:

Tributário. Crédito Tributário. Extinção. Decadência e Prescrição. O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução de processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo

administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da Fazenda (art. 174).

Como se vê, não houve violação a nenhum dos dispositivos legais apontados (art. 174 do CTN e 219 do CPC).

Houve a divergência com a AC nº 213.007 (fl. 145). Conheço do recurso pela divergência e nego-lhe provimento porque o v. aresto hostilizado não merece nenhuma censura.

EXTRATO DA MINUTA

REsp. nº 3.769 - RJ - (Reg. nº 90.0005978-0) - Relator: Exmo. Sr. Ministro Garcia Vieira. Recorrente: Ecodil - Empresa Comercial de Matérias Primas Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Advogados: Drs. Luiz Gonzaga Modesto de Paula e José Alfredo Ferrari Sabino e outros.

Decisão: A Turma, por unanimidade, conheceu do recurso e lhe negou provimento (1ª Turma - 07.11.90).

Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros Armando Rollemberg, Pedro Acioli e José de Jesus.

Ausente, justificadamente, o Exmo. Sr. Ministro Geraldo Sobral.

Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro ARMANDO ROLLEMBERG.

11. A divergência de parte da doutrina com a jurisprudência do STJ sobre a adoção do entendimento a respeito do prazo da decadência tributária (cinco mais cinco)

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem enriquecido o debate sobre os efeitos da decadência e da prescrição em matéria tributária.

Ressalte-se, de modo todo especial, o posicionamento assumido pela egrégia 1ª Seção, em repetidos julgados, de que em se tratando de lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados antes da homologação tácita do lançamento, bem como, que o prazo prescricional

tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade, quando for o caso, da lei em que se fundamentou o gravame.

Os fundamentos das referidas decisões estão inseridos, entre outros julgados, conforme já referido, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 43.502-o-RS, em que foi relator o eminente Ministro César Asfor Rocha, acórdão composto, também, pelos votos vencidos.

Alberto Xavier, na sua obra *Do Lançamento - Teoria Geral do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, 1997, não aceita a posição supra referida. Os argumentos que apresenta, contrariando essa posição jurisprudencial, são os que vão abaixo citados, na íntegra:

a) Prazo de decadência do direito ao Lançamento nos tributos de lançamento por homologação.

O Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento segundo o qual, nos impostos submetidos ao regime de lançamento por homologação, "a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento". Por outras palavras: "o prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a homologação poderia efetivar-se, ou seja, o exercício seguinte ao término dos 5 (cinco) anos, contados a partir fato gerador" (131 Ac. 1ª T STJ, R Esp. nº 58.918-5/RJ, relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 1 de 19.6.95, 18.646; Ac. 1ª T STJ, R Esp. 63.529-relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 1 07 ago. 1995, 23.023; Ac 1ª T STJ, R Esp. 69.308/SP, relator Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJU 1 de 4 mar. 1996, 5363/4). E no mesmo sentido se pronunciou a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região (132 Ac. 1ª TTRF 3ª R Nº 94.03.059807-7/SP, DJU, 2 30 jan. 1996, 3328/9).

Em face destes textos, assim raciocinou o Tribunal' (Ac. 1ª T STJ, Resp 58.918-5/RJ, cit.)

Examinado isoladamente (o art. 173 do CJN) o texto legal deixa duas interpretações.

'Com efeito, a utilização do verbo poder; em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do em que seria lícito à Administração fazer o lançamento.

Por igual, o termo "poderia" permite dizer que o prazo somente começa depois que já não mais é lícita a prática do lançamento. A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no art. 150, §4º, do CTN. trata do lançamento por homologação.

Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática deste ato. Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. O parágrafo 4º adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo em duas situações:

a) depois de expressamente homologado;

b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador; sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições. Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente à mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já a decadência ocorreria cinco anos depois «do primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo de homologar (1º de janeiro de 1980). OU seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Enferma este Acórdão de diversos equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar refere as condições em que "o lançamento se pode tornar definitivo" quando o artigo 150, § 4º Código Tributário Nacional, se refere à definitividade da "extinção do crédito" e

não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar afirma que o lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressaltar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (artigo 142 do Código Tributário Nacional). Em terceiro lugar alude-se à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 — cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" — com o prazo do artigo 150, § 4º que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. (134 - Vejam as reações contra esta jurisprudência em João Luiz Coelho Rocha, A decadência do direito de constituir o crédito tributário — perigoso precedente jurisprudencial, RDDT 11 (1996), 80 ss; Fátima Fernandes Rodrigues de Sousa, A decadência e lançamento por homologação, RT (CDTFP) 5 (1996), 46 et seq.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o artigo 150 § 4º aplica-se

exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa'; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. O artigo 150, §4º pressupõe um pagamento prévio — e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo 173, ao contrário pressupõe não ter havido pagamento prévio — e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. (135 - Veja-se neste sentido o Ac. un. 4º C 1º TAC SP - AC 421.928-5, de 23.10.90. No mesmo sentido, cfr. Aurélio Pitanga Seixas Filho (A Contagem dos Prazos para a Constituição do Crédito Tributário e para a sua Cobrança. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo, 1996, p. 73 et seq.; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 382; VELLOSO, Carlos Mário. Decadência e Prescrição do Crédito Tributário - as Contribuições Previdenciárias. RDT 9/10, 1979, p. 184-185.)

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o parágrafo único desse mesmo artigo reduz esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas 'da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento'. (136 - Cfr. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, cit., 572).

E é também por razões ligadas à inexistência de informações prévias que a lei deixa de submeter ao prazo mais curto do artigo 150, § 4º os casos de 'dolo, fraude ou simulação', para implicitamente os sujeitar

ao prazo mais longo do artigo 173. (137 - Cfr. DERZI, Misabel. In: NASCIMENTO, C. Valdemar do (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro 1997, p. 404-405; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, cit., p. 383; CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 1993, p. 287.

Também só razões ligadas ao maior grau de informação que existe nos casos de pagamento prévio do tributo é que explicam que o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional preveja a possibilidade de o prazo de homologação ser "fixado em lei" em termos diversos dos previstos naquele artigo, enquanto o artigo 173 fixa imperativamente o prazo de 5 (cinco) anos, sem admitir que prazo diferente seja fixado em lei.

A lei a que se refere o artigo 150, § 4º só pode ter o alcance de reduzir o prazo de 5 (cinco) anos, baseado no reconhecimento da suficiência de menor período para o exercício do poder de controle, mas nunca o de excedê-lo, funcionando assim os cinco anos como limite máximo do prazo decadencial. A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar. (138 - Consideramos, por isso, ilegais, por violação de lei complementar, o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2049, de 01.08.83 e o artigo 3º do Decreto-Lei n. 2052, de 03.08.83 que, respectivamente, em matéria de Finsocial e de PIS/Pasep, impõem a conservação de documentos pelo prazo de 10 (dez) anos, a partir da data fixada pra o recolhimento, sujeitando o contribuinte a arbitramento, em caso de não cumprimento dessa obrigação. Cfs. sobre o tema — embora com posição divergente — ROCHA, Valdir de Oliveira. Normas Gerais em Matéria de Legislação Tributária: Prescrição e Decadência. *Repertório IOB de Jurisprudência* (nov. 1994), caderno 1, p. 449 et seq.).

Tem toda a razão Luciano Amaro quando põe às claras o vício lógico das premissas da tese em causa ao salientar a evidência de que 'o exercício em que o lançamento poderia ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar e não o ano em que termina essa possibilidade'. (139 - Cfr. *Direito Tributário*, cit., p. 385).

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do artigo 150 determinar que considera-se definitivamente extinto o crédito no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescentar a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer a sua ressurreição no segundo.

Bem melhor interpreta a lei o Tribunal Federal de Recursos, na sua Súmula 219, ao subordinar ao pressuposto de

'não haver antecipações do pagamento' a aplicação do prazo de cinco anos em função do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Há muito, ainda, que ser investigado sobre os fenômenos da decadência e da prescrição no campo do Direito Tributário. Tais entidades atuam, ainda, na denominada repetição de indébito e na compensação. O espaço dedicado ao presente trabalho não permite a sua análise. A continuidade da discussão torna-se imperiosa. Necessário, contudo, que, o mais cedo possível, doutrina e jurisprudência uniformizem o seu entendimento sobre os vários aspectos da aplicação da decadência e da prescrição, para que o jurisdicionado sinta maior segurança na entrega da prestação jurisdicional. O debate doutrinário e jurisprudencial aperfeiçoa as entidades jurídicas, contudo, acarretam demora na entrega da

prestação jurisdicional. Esse quadro não é mais possível continuar imperando na solução dos litígios, pelo que a união dos doutrinadores e dos aplicadores do direito torna-se exigência das épocas atuais e dos anseios do cidadão.

12. Conclusões

Os pronunciamentos contemporâneos da lei, da doutrina e da jurisprudência sobre os fenômenos da prescrição e da decadência no Direito Tributário permitem que, conclusivamente, possam ser apresentados, a respeito, os seguintes enunciados:

a) A Constituição Federal, na alínea *b*, do inciso III, do artigo 146, da Constituição da República, defere à lei complementar a atribuição de estabelecer normas gerais, em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre **prescrição** e *decadência tributárias*, além de outras matérias.

b) A prescrição tributária está disciplinada no CTN (considerado como lei complementar) nos artigos 156, V, e 174, no Capítulo (Quarto) que tratadas modalidades de **extinção** do crédito tributário.

c) Há corrente doutrinária que entende ter a prescrição tributária as mesmas características da caducidade penal (art. 107, IV, Código Penal), divergindo, frontalmente, como ela é vista pelo Direito Civil, quando ela, no plano dos direitos disponíveis, está relacionada com o interesse das partes em arguí-la.

d) A prescrição, no âmbito do Direito Tributário, é considerada como entidade de direito público, em face de assim ter entendido o legislador, amparado na autonomia do Direito Tributário, garantida pelo Código Tributário Nacional (artigos 109, 110, 118 e 126).

e) No Direito Tributário, diferentemente do que informa a Teoria Geral do Direito, a prescrição extingue a ação e o próprio direito, em face da regra do art. 156, V:.... a prescrição extingue o crédito tributário.

f) Uma parte da doutrina reconhece a possibilidade da prescrição tributária ser deferida de ofício.³¹ Há, no mesmo sentido, manifestação jurisprudencial de Tribunais de Segundo Grau. O Superior Tribunal de Justiça não admite, conforme os acórdãos seguintes: RECURSOS ESPECIAIS 615680; 621307; 621116; AGA 549583; AGA 537476, entre outros.

g) Há corrente doutrinária que defende a possibilidade de curador especial (em caso de ausência do devedor) requerer o reconhecimento da prescrição tributária, alegando essa matéria em campo de exceção de pré-executividade.³²

h) *A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está firme no sentido de que, não obstante o disposto no artigo 40, caput, e §3º, da*

³¹ Conferir, a respeito, excelente artigo de Wilney Magno de Azevedo Silva, integrante da magistratura federal. Segunda Região da Justiça Federal, sob o título "O Reconhecimento Judicial da Prescrição Tributária na Execução Fiscal" (Disponível em: <www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo14.htm>. As conclusões do autor sobre o tema são:

Conclusões

1. À semelhança da prescrição penal, a prescrição tributária apresenta efeito de caducidade, porque extingue o crédito tributário (direito material).
2. Assim, tal como ocorre no âmbito penal, é possível ao juízo reconhecer, de ofício, a prescrição tributária.
3. É lícito ao juízo reconhecer, também de ofício, a prescrição em favor da Fazenda Pública, dada a indisponibilidade do interesse público.
4. O curador especial está habilitado a suscitar o exame da prescrição, na qualidade de representante judicial do réu, nas hipóteses do artigo 9º do Código de Processo Civil.
5. A dedução em juízo da alegação de prescrição prescinde da propositura de embargos do devedor, motivo por que pode efetuar-se nos próprios autos da ação de execução.
6. A prescrição tributária e de dívidas passivas da Fazenda Pública constitui objeção de pré-executividade, pelo que não sofre preclusão.
7. A prescrição tributária é tema de direito material e constitucionalmente reservado à disciplina de lei complementar, motivo da inconstitucionalidade das normas da Lei n.º 6.830/80 - de nível legal ordinário - que dispõem acerca do mencionado assunto.
8. É juridicamente viável o reconhecimento da prescrição intercorrente, ante a inércia processual do autor da execução.

³² Ver o trato do tema no artigo acima citado.

Lei nº 6.830, de 1980), a falta de citação do devedor por mais de cinco anos contados do despacho que a ordenou, imputável à inércia do credor, autoriza a extinção da execução fiscal, à base da prescrição intercorrente, desde que seja requerida pela parte interessada.

i) Prescrição tributária, em síntese, produz o efeito extintivo do direito de crédito definitivamente constituído em decorrência da inatividade da Fazenda Pública pelo período fixado em lei. Esse fenômeno ocorre por a Fazenda não exercitar o seu crédito, não procedendo a inscrição da dívida nem à propositura da execução fiscal, no tempo em que a lei lhe concede.

j) Decadência tributária, diferentemente da prescrição, é a extinção do direito de crédito não-constituído ou em vias de constituição. Há falta de iniciativa da fiscalização ou cumpre, fora de prazo, os atos formais necessários para a constituição do crédito tributário. Há inércia. Na decadência, há de se ter em consideração a peculiaridade do procedimento no lançamento por homologação (não-impositivo), cuja iniciativa é do contribuinte. Este assume, no lugar do credor, a responsabilidade de constituir o "quantum" tributário devido, materializando o seu débito perante a Fazenda Pública. Se não o faz no prazo fixado em lei e não recebe fiscalização para apurar a sua inércia, opera-se a decadência, em regra, contada conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmada sobre o assunto.

k) Segundo o Supremo Tribunal Federal, conforme o que consta no RE n. 94.462-1, não corre qualquer prazo prescricional ou decadencial entre a data da lavratura do auto de infração e a decisão final administrativa. Obs. Merece discutir a denominada prescrição intercorrente na fase administrativa, isto é, a paralisação do procedimento por mais de 5 (cinco) anos.

I) A Lei 6.830/80, nos artigos abaixo citados, dita que são causas suspensivas³³ da prescrição as seguintes:

a) a do § 3º do art. 2º, suspendendo o prazo prescricional por 180 dias, visto que, após conquistar definitividade, o crédito tributário não recolhido aos cofres públicos é inscrito na dívida ativa, sendo suspenso tal prazo;

b) a do art. 40: "O juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição." Decorrido o prazo de um (01) ano (§ 2º), recomeçará a contagem do prazo de prescrição quinquenal e os autos serão encaminhados ao arquivo provisório. É o que se chama de prescrição intercorrente, onde a Fazenda abandona a execução fiscal por prazo superior a cinco anos.

m) As causas interruptivas da prescrição estão previstas no art. 174 do CTN.³⁴ De acordo com o art. 174, parágrafo único, interrompe-se a prescrição pela citação pessoal feita ao devedor; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

n) A prescrição admite a suspensão e interrupção em seus prazos. Não ocorre esse fenômeno com a decadência.³⁵

³³ As causas suspensivas são aquelas que paralisam o curso normal do prazo prescricional. Cessados os seus efeitos, o prazo volta a correr, com o aproveitamento do tempo anteriormente decorrido. Difere das causas interruptivas. Estas fazem com que, ao término da causa, o prazo prescricional seja reiniciado, sem aproveitamento do tempo decorrido anteriormente.

³⁴ Uma corrente doutrinária admite que, por força do art. 174 do CTN, não tem eficácia o art. 8º., parágrafo 2º. da Lei de Execuções Fiscais, por contraria o CTN (Lei Complementar).

³⁵ No sistema do Código de Processo Civil e do Código Tributário Nacional, a citação válida interrompe o prazo prescricional. De acordo com a Lei n. 6.830/80, o que determina a interrupção do prazo prescricional é o simples despacho de deferimento da citação do devedor.

Há divergências doutrinárias sobre o assunto. Alguns doutrinadores defendem que a sistemática do Código de Processo Civil seria ainda aplicável, uma vez, que a aplicação supletiva dos parágrafos do art. 219 exige o cumprimento da citação para que a prescrição do crédito tributário venha a sofrer interrupção. Outros defendem que não há possibilidade de aplicação subsidiária do art. 219 do Código Processo Civil, porque a sistemática da lei se dirige diretamente a modificar o ato interruptivo. A respeito do

o) O processo de execução fiscal não é imprescritível, conforme depreende-se da mensagem do art. 40 da Lei nº 6.830/80. Esse é o posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça: "A interpretação dada, pelo acórdão recorrido, ao art. 40 da Lei nº 6.830/80, recusando a suspensão da prescrição por tempo indefinido, é a única suscetível de torná-lo compatível com a norma do art. 174, parágrafo único, do Cód. Tributário Nacional, a cujas disposições gerais é reconhecida a hierarquia da lei complementar" (STF, RE 106.217-SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Ac. de 08.08.1986, RTJ, 119:328).

O art. 40 da Lei 6.830/80 é silente quanto ao prazo máximo da suspensão do curso da execução. Todavia, cumpre

marco de interrupção da prescrição no âmbito da Lei 6.830/80, a doutrina tem divergência. Uma ala defende ser inconstitucional a regra da Lei 6.830/80, haja vista que o Código Tributário Nacional, em seu art. 174, parágrafo único, inciso I, prescreve que: "A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor. "Há manifestação jurisprudencial nesse sentido: "Em execução fiscal, a interrupção do prazo prescricional somente se verificada com a citação pessoal do devedor conforme prevê o art. 174, parágrafo único, I do CTN, e não com o chamamento efetivado por edital" (TJSP, Rel, Des. Ferreira Conti, J. 16.12.91, RI 675/113).

Qualquer regra diferente se choca com o art. 146, III, b, da Constituição Federal que atribui competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Competência atribuída, conforme destinação da Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional.

Essa é a posição jurisprudencial, tanto do Supremo Tribunal Federal, como o do Superior Tribunal de Justiça. Estes tribunais procuram harmonizar as regras da Lei 6.830/80 com o Código Tributário Nacional, decidindo que, sendo o Código lei de natureza complementar, a Lei 6.830/80 não pode alterá-la. Somente outra lei editada segundo o processo de lei complementar poderia fazê-lo. E, desse modo, continuam valendo as regras do Código Tributário Nacional. Lembramos que, no campo doutrinário, Iso Chaitz Scherkerkewitz (6), com apoio na lição de Michel Temer, defende que não se trata, na espécie, de hierarquia entre a lei ordinária e lei complementar, mas de "âmbitos materiais constitucionalmente fixados". E, sendo a prescrição tributária matéria de lei Complementar, a Lei 6.830/80 "deve ser interpretada e aplicada em consonância com a Constituição, isto é, em obediência ao Estado de Direito, e, no tocante à prescrição, com o Código Tributário Nacional."

É singular registrar que uma parte da doutrina entende serem plenamente aplicáveis as regras da Lei 6.830/80 em prejuízo da aplicação do Código Tributário Nacional, afastando qualquer vício de inconstitucionalidade. Esse é o respeitável pronunciamento de Humberto Theodoro Júnior (7): "Não me parece acolhível tal censura. Se é certo que a prescrição, em si mesma, é mais figura de direito material do que processual, a forma de interrompê-la, na pendência do processo, é questão que se comporta perfeitamente entre as regras ou normas de direito processual civil, cujo tratamento legislativo incumbe ao legislador federal ordinário. Não se trata, portanto, de assunto privativo de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário." DE igual modo entendem Costa e Silva (9) e Milton Flaks.

afastar interpretação que a identifique à imprescritibilidade. Analogicamente, considerar-se-á o prazo de um ano (STJ, 2ª T, REsp. 6.783-RS, Rel. Min. Vicente Cernicchiaro, Ac. de 17.12.1990, DJU, 4 mar. 1991, p. 1.981. No mesmo sentido: STJ, 1ª T, REsp. 1.942-PR, Rel. Min. José de Jesus Filho, Ac. de 05.11.1990, DJU, 17 de dez. 1990, p. 15.342).

p) A prescrição intercorrente é reconhecida como válida tanto pelo STF, como pelo STJ:

Suspensa a execução pela ação de cognição, que é a natureza jurídica dos embargos do devedor, não há que se pretender que aquela - a execução suspensa - sofra os efeitos da prescrição intercorrente pela demora desta, em que o autor é o executado-embargante e o réu exequente, ou de prática de ato judicial (STF, 2ª T, RE 101.094-1, Rel. Min. Moreira Alves, Ac. de 10.08.1984, ADCOAS, 1985, nº 101.182, p. 111).

A jurisprudência da 2ª Turma se firmou no sentido de que, não obstante o disposto no art. 40, caput, e parágrafo 3º, da Lei 6.830, de 1980, a falta de citação do devedor por mais de cinco anos contados do despacho que a ordenou, imputável à inércia do credor, autoriza a extinção da execução fiscal, à base da prescrição intercorrente. Ressalva de ponto de vista pessoal do relator. Recurso Especial não conhecido (STJ, 2ª T, REsp. 8.815-0-RJ, Rel. Min. Ari Pargendler, Ac. De 18.09.1995, DJU, 16 out. 1995, p. 34632).

Transcorridos mais de cinco anos, após o prazo de suspensão estabelecido no art. 40 da Lei 6.830/80, sem qualquer iniciativa do exequente para interromper a prescrição, há de se considerar prescrita a execução fiscal (STJ, 2ª T, REsp. 43.354-PR, Rel. Min. Peçanha Martins, Ac. de 16.08.1995, DJU, 24 de jun. 1996, p. 22746).

q) O prazo decadencial, ressalvados os tributos submetidos ao lançamento por homologação, tem início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado. Se o sujeito passivo, antes do início desse prazo, é notificado de alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, o início do prazo decadencial é antecipado para a data dessa notificação. A notificação feita depois de iniciado o prazo decadencial não o interrompe nem o suspende.

r) Os prazos prescricionais e decadenciais não estão todos no Código Tributário Nacional. Este corpo legislativo abre espaço para a **legislação de cada tributo** regular certos aspectos da prescrição e da decadência tributárias, a exemplo do que faz a Lei n. 8.212, de 1991, nos arts. 45 e 46, em relação aos tributos financiadores da Seguridade Social.

s) Os prazos de decadência, ao contrário dos prazos de prescrição, em princípio, não se interrompem. Registre-se, contudo, que o art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional consagra caso de interrupção do prazo decadencial. Esta precisão interruptiva, apesar das divergências doutrinárias, estaria autorizada pelo art. 109 do próprio CTN.

t) O prazo prescricional, conforme o art. 174 do CTN, começa a fluir da data da constituição definitiva do crédito. Há controvérsia sobre o assunto na jurisprudência. O antigo Tribunal Federal de Recursos e o Supremo Tribunal Federal compreendiam que a lavratura do auto de infração (lançamento) é o momento da constituição definitiva do crédito. A doutrina não aceita essa conclusão. Entendemos que o princípio da *actio nata* tem plena aplicação na espécie, pelo que o prazo prescricional, mesmo em matéria tributária, somente poderá ser contado a partir do dia em que a ação de cobrança pode ser proposta, isto é, após concluído o processo administrativo.

u) Em se tratando de declaração/confissão de dívida tributária não há que se falar em constituição definitiva do crédito. Inexiste ato de lançamento do tributo. Surgem, portanto, duas possibilidades: a) se a data de vencimento do pagamento do tributo é anterior à data de vencimento da entrega da declaração/confissão, o prazo da prescrição começa a correr no dia seguinte àquele previsto como data-limite para a entrega da declaração/confissão: b) se a data de vencimento do pagamento dos tributos é posterior à data de vencimento da entrega da declaração/confissão, o prazo da prescrição começa a correr no dia seguinte àquele previsto como data-limite para o pagamento.

v) O art. 146 e os incisos I, II e III, da CF, recebem interpretações divergentes por parte da doutrina: uma corrente considera a lei complementar superior às leis ordinárias criadas pelos entes federativos, razão pela qual estes deverão obedecê-la; outra corrente entende caber à lei complementar apenas o constante dos incisos I e II acima citados, sendo aplicável o inciso III somente na realização das hipóteses dispostas nos primeiros dois incisos. Os defensores desta última corrente buscam preservar o princípio federativo previsto no art. 1º, da Constituição, a autonomia municipal (art. 30, da CF/88) e a isonomia entre os entes políticos.

x) Uma boa parte da doutrina considera que o art. 146 da CF possui as seguintes funções: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária. Esta última função tem por objetivo uniformizar a regulamentação dos principais institutos tributários para aplicação em todo o território nacional e obrigar todos os entes tributantes. Afirmam os adeptos dessa corrente: "A lei complementar que veicula normas gerais tributárias possui um campo de atuação, atribuído pela Constituição, distinto das demais normas ordinárias dos entes tributantes, devendo ser seguida pelos legisladores tributários por ter caráter nacional, por força do art. 146, III, da CF/88. A lei nacional não se confunde com a lei federal, criada pela União em sua condição de ente tributante autônomo. A lei nacional é criada pela União Federal, através do Congresso Nacional, todavia, neste momento aquela estará vestida com as roupas de ente global e não como pessoa tributante. E, nas palavras da Professora MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, 'a nova pessoa (o Estado Federal), criada pela reunião das diversas pessoas federadas, tem atribuições, competências e finalidades próprias, distintas dos entes que a compõem, sejam eles a União ou os Estados-membros'. LUCIANO AMARO entende que 'as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária, vicissitudes, extinção,

conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional'. SACHA CALMON NAVARRO COELHO completa, lecionando: 'as normas gerais de direito tributário veiculadas pelas normas complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários'. Por fim, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI ao tratar sobre a necessidade ou não de a prescrição ser regulamentada por lei complementar recorda que a justificativa da Emenda 938 ao projeto da constituição de 1946, proposta por ALIOMAR BALEEIRO, procurou evidenciar 'na expressão 'normas gerais' uma forma de vencer a resistência política à idéia de atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que esta legislação tivesse a feição de uma lei nacional de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios'. Nesse sentido, as decisões abaixo:

'TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - Decadência e prescrição. Princípio da reserva absoluta da Lei Complementar. (...) As hipóteses de prescrição e decadência, em matéria tributária, são da reserva absoluta de lei complementar (CF, art. 146, inc. III, alínea b, e CTN, art. 141), não se admitindo interferência, nessa área, pelo legislador ordinário. Apelação desprovida. Sentença confirmada, em sua conclusão'. 'TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO - REGÊNCIA PELAS NORMAS DO CTN - CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 146, III, B - CTN, ART. 174, CAPUT E PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 155, PARÁGRAFO ÚNICO - I - A prescrição tributária, em consonância com o disposto no art. 146, III, b da Constituição Federal, constitui matéria reservada à lei complementar. (...)'. Todavia, para PAULO DE BARROS CARVALHO, se entendido em sua literalidade o art. 146 sacode o sistema, pois atribui à lei complementar toda a matéria tributária. Em vista disso, buscando respeitar os princípios federativos e da autonomia municipal, o autor fixa o conteúdo da expressão normas gerais de direito tributário, afirmando que dispõem sobre: a) conflitos de competência entre as entidades tributantes; b) regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. E exemplifica: o legislador complementar, pode, pelo art. 146, III, a, definir tributos e suas espécies? Sim, desde que disponha sobre conflito de competência. É possível, ainda, que mexa na

base de cálculo e nos contribuintes de um dado imposto? Sim, se assim fizer para dispor sobre conflitos de competência, e assim por diante. Segundo a interpretação de PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas gerais de direito tributário, previstas no art. 146, poderão tratar de prescrição somente quando houver conflito de competência entre as entidades tributantes e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tirante estas hipóteses a prescrição deverá ser regulada pela lei ordinária dos entes tributantes. No mesmo sentido, a lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: 'a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria tributária, as quais disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar'. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, entretanto, argumenta que, com o sentido dado por BALEEIRO, a fonte da qual derivou a 'expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os incisos I e II do art. 146. Pelo contrário, funciona como expediente demarcador desse pacto, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.³⁶

y) Há de se identificar que, no direito tributário, temos duas espécies de decadência: a primeira conceituada como sendo "a extinção do poder que a Fazenda Pública tem de CONSTITUIR o crédito tributário pelo lançamento, tornando-o, assim, LÍQUIDO, CERTO E EXIGÍVEL"; a segunda, como "a extinção do direito do sujeito passivo de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago, ou pago a maior."

z) Havendo tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial somente não será contado a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo. Neste caso, conforme ensina Fábio Fanucchi, o termo inicial será o dia em que o Fisco tiver ciência destes fatos.

³⁶ Doutrina pregada por Dâmares Ferreira (A Prescrição como Forma de Extinção do Crédito Tributário Destinado À Seguridade Social. *Revista de Estudos Tributários*, n. 23, jan./ fev. 2002, p. 31). A autora é advogada e Prof. Da Universidade do Paraná.